



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1203

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ./2025,/2025 και/2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/09/2023 – 31/12/2023, 01/01/2024 – 31/12/2024 και 01/01/2025 – 31/07/2025, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2025,/2025 και/2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/09/2023 – 31/12/2023, 01/01/2024 –

31/12/2024 και 01/01/2025 – 31/07/2025, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/09/2023 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.410,43€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις επιστήμες υπολογιστών και πληροφοριών, κύριος φόρος ποσού 236.549,57€ πλέον προστίμου ανακρίβειας (άρθρου 58 ν.4987/2022) ποσού 118.274,79€, ήτοι συνολικό ποσό 354.824,36€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του φόρου εισροών ποσού 237.960,00€, φορολογητέων εισροών (αγορών) αξίας 991.500,00€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/12/2024, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.313,36€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 746.457,07€ πλέον προστίμου ανακρίβειας (άρθρου 54 ΚΦΔ) ποσού 373.228,55€, ήτοι συνολικό ποσό 1.119.685,62€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.410,43€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του φόρου εισροών ποσού 747.360,00€, φορολογητέων εισροών (αγορών) αξίας 3.114.000,00€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2025 – 31/07/2025, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.409,87€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 374.332,29€ πλέον προστίμου ανακρίβειας (άρθρου 54 ΚΦΔ) ποσού 187.166,16€, ήτοι συνολικό ποσό 561.498,45€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.313,36€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του φόρου εισροών ποσού 374.428,80€, φορολογητέων εισροών (αγορών) αξίας 1.560.120,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 18/12/2025 έκθεσης ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./0/9875/21.08.2025 εντολής του Προϊσταμένου του, κατόπιν της υπ' αριθ.

...../04.08.2025 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου 01/07/2025 – 31/07/2025, ποσού 69.700,80€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Λήξη διάρκειας εντολής ελέγχου. Έκδοση πράξεων μετά το πέρας της διάρκειας της εντολής ελέγχου. Ανυπόστατος χαρακτήρας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Η ούτως ή άλλως λήξασα εντολή ελέγχου είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα. Παράβαση του άρθρου 31 του ΚΦΔ. Μη νόμιμη η έκδοση της εντολής ελέγχου για χρονική περίοδο 01/09/2023 – 30/06/2025. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Υπέρβαση ελεγκτικής αρμοδιότητας.
3. Οι φορολογικές αρχές (2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, Δ.Ε.Δ.) έχουν επανειλημμένως αποφανθεί αναφορικά με τη νομιμότητα των ελεγχόμενων συναλλαγών. Η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις αντιβαίνουν ευθέως στην πάγια θέση της φορολογικής αρχής.
4. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από τη φορολογική αρχή των διατάξεων του άρθρου 39 του ΚΦΔ. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 του ΚΦΔ. Απουσία σκοπού απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος. Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων με πρόβλεψη πληρωμής επί πιστώσει αποτελούν συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.
5. Παραβίαση των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρου 39 ΚΦΔ στον ΦΠΑ.
6. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης, το οποίο η ίδια φέρει. Οι ισχυρισμοί της ότι οι υπό κρίση συναλλαγές αποτελούν τεχνητές διευθετήσεις είναι συμπερασματικού χαρακτήρα και αναπόδεικτες.
7. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Η εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ από τη Φορολογική Διοίκηση και ο επιβληθείς καταλογισμός εις βάρος της αποτελεί μέτρο προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ήτοι την ικανοποίηση του ταμειακού συμφέροντος του Δημοσίου.
8. Παραβίαση των αρχών κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου νομιμότητας. Κατάχρηση εξουσίας.
9. Παραβίαση των αρχών της οικονομικής ελευθερίας και της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων, προσώπων, κεφαλαίων και υπηρεσιών.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι

αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται...».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του εν λόγω Κώδικα ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, μεταβιβάστηκαν στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης αρμοδιότητες ή εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν «Με Εντολή Διοικητή» τις πράξεις ή άλλα έγγραφα και καθορίστηκαν οι περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών και μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...α/α περίπτωσης 12 Την έκδοση εντολής ελέγχου, πλην των εντολών που περιλαμβάνονται στην περ. 166 της παρούσας απόφασης... Εξουσιοδότηση υπογραφής... Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1)... II. Για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης: (α) Οι Προϊστάμενοι των ΕΛ.ΚΕ. για τους φορολογούμενους, που αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους είναι Δ.Ο.Υ. που υπάγεται στη χωρική τους αρμοδιότητα, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου... α/α περίπτωσης 26 Την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών, όπου προβλέπεται... Μεταβίβαση αρμοδιότητας... Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο

φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου... 4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους. 2. Μόνο αν από τον μέχρι τότε έλεγχο προκύψει πιθανότητα ποινικώς κολάσιμης φοροδιαφυγής, κατά τους ειδικότερους όρους του άρθρου 79, περί αδικήματος φοροδιαφυγής, επιτρέπεται, με απόφαση του Διοικητή, κατόπιν εισήγησης του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, παράταση της διάρκειας του ελέγχου μέχρι οκτώ (8) ακόμη μήνες, από τη λήξη της προθεσμίας της παρ. 1. 3. Αν δεν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος εντός των προθεσμιών των παρ. 1 και 2, δεν επιτρέπεται νέος έλεγχος που να καλύπτει το αντικείμενο της αρχικής εντολής, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία των παρ. 4 και 5 του άρθρου 27...».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια

της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του ν.5104/2024 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...».

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης [βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817].

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, τυχόν υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου, όπως η διάρκεια ορίζεται (αρχικώς ή κατόπιν παρατάσεως) στην οικεία εντολή ελέγχου, συνιστά (ενδεχομένως) πλημμέλεια που ανάγεται στη διαδικασία εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως (με αποτέλεσμα να απαιτείται πράγματι, κατά το άρθρο 79 παρ. 5 του ΚΔΔ, απόδειξη βλάβης για την παραδεκτή προβολή αντίστοιχου λόγου προσφυγής), δεν συνεπάγεται, όμως, αναρμοδιότητα της φορολογικής αρχής προς έκδοση της πράξης αυτής και, επομένως, δεν καθιστά άνευ ετέρου πλημμελή την καταλογιστική πράξη για τον λόγο αυτό (βλ. ΣτΕ 160/2023, ΣτΕ 973/2024, ΣτΕ 1483/2025).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, στις 18/12/2025, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου για τις φορολογικές περιόδους 01/09/2023 – 31/12/2023, 01/01/2024 – 31/12/2024 και 01/01/2025 – 31/07/2025, κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αριθ./0/9875/21.08.2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Με την εν λόγω εντολή ορίστηκε διάρκεια ελέγχου έως την 01/11/2025. Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε τη με αριθ. πρωτ. 161286/28.08.2025

γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων στο πλαίσιο της διαδικασίας της παρ. 3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ και την υπ' αριθ. πρωτ./02.10.2025 πρόσκληση του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα, ενώ η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων πραγματοποιήθηκε στις 10/11/2025, ήτοι μεταγενεστέρως της ορισθείσας με την εντολή ημερομηνίας και ολοκληρώθηκαν με τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει, κατά πρώτον, ότι ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε χωρίς νόμιμη και ισχύουσα εντολή ελέγχου, δεδομένου ότι η οικεία εντολή είχε ήδη λήξει κατά τον χρόνο έναρξης και διενέργειας των ελεγκτικών ενεργειών. Υποστηρίζει ότι, συνεπεία της λήξης αυτής, ο έλεγχος στερείται νομικού ερείσματος και ότι οι εκδοθείσες πράξεις είναι ανυπόστατες ή, πάντως, ακυρωτές λόγω ουσιώδους πλημμέλειας της διαδικασίας. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.5104/2024, η διάρκεια του ελέγχου έχει αποκλειστικό χαρακτήρα και ότι η υπέρβασή της συνεπάγεται την απώλεια της εξουσίας της διοίκησης να διενεργεί τον συγκεκριμένο έλεγχο και να εκδίδει πράξεις βάσει αυτού. Όμως, τυχόν υπέρβαση της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου συνιστά πλημμέλεια που ανάγεται στη διαδικασία έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Η πλημμέλεια αυτή δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως την ακυρότητα ή την ανυποστασία των εκδοθεισών πράξεων, ούτε οδηγεί σε αναρμοδιότητα της φορολογικής αρχής προς έκδοσή τους. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και τη σχετική νομολογία, για τη θεμελίωση λόγου ακύρωσης της πράξης απαιτείται, επιπροσθέτως, η επίκληση και απόδειξη συγκεκριμένης βλάβης του διοικουμένου, η οποία να είναι ουσιώδης και να μην δύναται να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Στην κρίνόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία περιορίζεται στην επίκληση της εκπρόθεσμης διενέργειας του ελέγχου, χωρίς να εξειδικεύει συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι υπέστη ουσιώδη βλάβη εξαιτίας της προβαλλόμενης πλημμέλειας, ούτε ότι η τυχόν βλάβη αυτή δεν μπορούσε να αποκατασταθεί με ηπιότερα μέσα. Δεν προβάλλεται, ιδίως, ότι στερήθηκε τη δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις της, να προσκομίσει στοιχεία ή να ασκήσει τα δικαιώματα άμυνάς της κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας, ελλείψει απόδειξης συγκεκριμένης βλάβης, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η εκδοθείσα εντολή ελέγχου είναι νομικά πλημμελής, καθώς καταλαμβάνει χρονικό διάστημα ευρύτερο εκείνου που κατά νόμο μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η διαδικασία επιλογής προς έλεγχο, κατ' άρθρο 31 του ΚΦΔ, πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά ως προς την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της περιόδου 01/07/2025 – 31/07/2025, ενώ παρανόμως επεκτάθηκε εκ των υστέρων από τη φορολογική αρχή σε προγενέστερες περιόδους (01/09/2023 – 30/06/2025), χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες προϋποθέσεις επιλογής αυτών προς έλεγχο. Κατά συνέπεια, υποστηρίζει ότι υφίσταται υπέρβαση ελεγκτικής αρμοδιότητας και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία καθιστά ακυρωτές τις προσβαλλόμενες πράξεις. Καταρχάς, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, το αντικείμενο και το χρονικό εύρος του φορολογικού ελέγχου δεν καθορίζονται ευθέως από τον νόμο, αλλά προσδιορίζονται με την εκδιδόμενη εντολή ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής

Διοίκησης. Η εντολή ελέγχου αποτελεί τη νομική βάση διενέργειας του ελέγχου και καθορίζει τόσο το είδος όσο και την έκταση αυτού. Εν προκειμένω, η υπ' αριθ./0/9875/21.08.2025 εντολή ελέγχου εκδόθηκε από το αρμόδιο όργανο και κάλυπτε ρητώς τη φορολογική περίοδο από 01/09/2023 έως 31/07/2025. Κατά συνέπεια, το χρονικό αυτό εύρος του ελέγχου δεν προκύπτει ως αποτέλεσμα μεταγενέστερης ή άτυπης επέκτασης της ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά ερείδεται στην ίδια την εκδοθείσα εντολή ελέγχου. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η διαδικασία επιλογής προς έλεγχο, κατ' άρθρο 31 του ΚΦΔ, αφορούσε αποκλειστικώς τη φορολογική περίοδο 01/07/2025 – 31/07/2025 και ότι, ως εκ τούτου, η ελεγκτική αρχή στερείτο αρμοδιότητας να επεκτείνει τον έλεγχο σε προγενέστερες περιόδους, δεν ευσταθεί. Και τούτο διότι οι διατάξεις περί επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου δεν εισάγουν δεσμευτικό περιορισμό ως προς το χρονικό εύρος της εντολής ελέγχου, αλλά ρυθμίζουν τον τρόπο εντοπισμού των υποθέσεων που θα αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου. Η εξειδίκευση του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος διενεργείται με την εντολή ελέγχου, την οποία εκδίδει το αρμόδιο όργανο στο πλαίσιο της διακριτικής του ευχέρειας. Κατ' ακολουθίαν, ο ανωτέρω λόγος προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3ο, 4ο, 5ο και 6ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

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

Επειδή, με το άρθρο 39 του ανωτέρω Κώδικα, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 38 του ν.4987/2022 που είχε κωδικοποιήσει το αντίστοιχο άρθρο του ν.4174/2013 (προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι: «**1.** Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. **2.** Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. **3.** Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για

βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. 4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.2167/2019 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες, μεταξύ άλλων, για την εφαρμογή του άρθρου 38 του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, ΚΦΔ) έχει τεθεί γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας (ΓΚΑΚ), κατόπιν ενσωμάτωσης του άρθρου 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ΑΤΑΔ Ι). Το εν λόγω άρθρο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του ν.4607/2019, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου. Με δεδομένο ότι οι φορολογικές διατάξεις, σε κάθε περίπτωση, ερμηνεύονται στενά, οι αντικαταχρηστικοί κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις που έχει διαπιστωθεί πραγματική κατάχρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, και πάντοτε υπό το πρίσμα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος οι οποίες θεμελιώνουν την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων. Επισημαίνεται ιδίως ότι, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 13 του ν.4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 ΚΦΔ, οι διατάξεις αυτές που θεσπίζουν αντικαταχρηστικούς κανόνες, κατά τη διεθνή πρακτική, δεν τυγχάνουν και δεν προορίζονται να τυγχάνουν ευρείας και γενικευμένης εφαρμογής αλλά εφαρμόζονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής... Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων. 2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν.4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί

κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.). 3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας. 4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει. 5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της. Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου. β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά... Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (conduit company) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan). γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει

στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος. Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές. 6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης. Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ). 7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ. 8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του ν.4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347), «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός», ενώ με το άρθρο 168 ορίζεται ότι «Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,...» και με το άρθρο 183 της εν λόγω οδηγίας, «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν...»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 (προϊσχύοντος Κώδικα ΦΠΑ), ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το άρθρο 71 παρ. 5 του ν.5144/2024, στις 11/10/2024, οριζόταν ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.5144/2024 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), ως ισχύει από 11/10/2024, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και τον φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο: α) έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024, Α' 58), β) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 2. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό του οφειλόμενου φόρου στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με το άρθρο 39, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, ο φόρος επιστρέφεται εφόσον καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα...».

Επειδή, η απαγόρευση καταχρηστικών πρακτικών, εδραιωμένη νομολογιακά από την απόφαση Halifax (C-255/02) του ΔΕΕ, αίρει το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για συναλλαγές που στερούνται οικονομικής ουσίας και αποσκοπούν στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Η αρχή αυτή ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη αρχικά μέσω του άρθρου 38 του ν.4174/2013 το

οποίο κωδικοποιήθηκε στο 39 του ν.5104/2024, επιτρέποντας στη Φορολογική Διοίκηση να αγνοεί «μη γνήσιες διευθετήσεις» και να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις, όπως η άρνηση έκπτωσης και η αναπροσαρμογή της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με τον ν.5104/2024 (19/04/2024), οριζόταν ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 19/04/2024 και έπειτα, ορίζεται ότι: «Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον μερικό έλεγχο επιστροφής ΦΠΑ που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./21.08.2025 εντολής ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο από 01/09/2023 έως 31/07/2025, με αφορμή την υποβληθείσα αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 69.700,80€ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2025 – 31/07/2025, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, καθ' όλη την ελεγχόμενη χρονική περίοδο, δεν ασκούσε ουσιαστική φορολογητέα δραστηριότητα εκροών, αλλά, αντιθέτως, προέβαινε συστηματικά σε σημαντικού ύψους αγορές και δαπάνες, δημιουργώντας κατ' επανάληψη πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ και υποβάλλοντας αντίστοιχα αιτήματα επιστροφής, χωρίς να εμφανίζει αντίστοιχη εμπορική δραστηριότητα. Από τα ειδικότερα ελεγκτικά ευρήματα προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών της προσφεύγουσας, συνολικής καθαρής αξίας 5.665.620,00€ και αναλογούντος ΦΠΑ 1.359.748,80€, προερχόταν από τη συνδεδεμένη εταιρεία «..... Α.Ε.» (ΑΦΜ), η οποία αποτελεί και τον μοναδικό εταίρο αυτής, ενώ τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν επί πιστώσει και δεν εξοφλήθηκαν. Περαιτέρω, η επιχείρηση εμφάνιζε σημαντική συσσώρευση αποθεμάτων, τα οποία ανήλθαν ενδεικτικά στο ποσό των 5.281.498,97€ την 31/12/2024, χωρίς να προκύπτει αντίστοιχη εμπορική αξιοποίηση αυτών, ενώ τα έσοδά της περιορίζονταν ουσιαστικά σε εισπράξεις από μισθώματα και όχι σε πράξεις φορολογητέων εκροών. Ειδικότερα, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/07/2025 – 31/07/2025, το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό ΦΠΑ ύψους 69.700,80€ προέκυψε από τιμολόγιο που εξέδωσε η ως άνω συνδεδεμένη εταιρεία για μεταβίβαση άδειας χρήσης πλατφόρμας (MAIC), καθαρής αξίας 290.420,00€, του οποίου η εξόφληση τελούσε υπό όρους συνδεόμενους με μελλοντικά και αβέβαια έσοδα, όροι οι οποίοι, κατά τον έλεγχο, δεν συνάδουν με τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές. Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν ανταποκρίνονται σε πραγματική οικονομική δραστηριότητα, στερούνται ουσιαστικού επιχειρηματικού σκοπού και εντάσσονται σε τεχνητή διάρθρωση, η οποία αποσκοπεί κυρίως στη δημιουργία πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ προς επιστροφή, χωρίς αντίστοιχη οικονομική επιβάρυνση ή άσκηση πραγματικής φορολογητέας δραστηριότητας. Κατ' ακολουθία, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής της απαγόρευσης

καταχρηστικών πρακτικών, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (υπόθεση Halifax C-255/02), και, ως εκ τούτου, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και επιστροφής του σχετικού πιστωτικού υπολοίπου. Επί τη βάσει των ανωτέρω εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, με καταλογισμό των σχετικών διαφορών φόρου και των προβλεπόμενων προστίμων και συγκεκριμένα καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας α) με την υπ' αριθ./2025 πράξη (περίοδος 01/09/2023 – 31/12/2023), κύριος φόρος ΦΠΑ 236.549,57€ και πρόστιμο ανακρίβειας 118.274,79€, β) με την υπ' αριθ./2025 πράξη (περίοδος 01/01/2024 – 31/12/2024), κύριος φόρος 746.457,07€ και πρόστιμο ανακρίβειας 373.228,55€, και γ) με την υπ' αριθ./2025 πράξη (περίοδος 01/01/2025 – 31/07/2025), κύριος φόρος 374.332,29€ και πρόστιμο ανακρίβειας 187.166,16€.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η φορολογική αρχή έχει επανειλημμένως αποφανθεί, σε προγενέστερο χρόνο, επί της νομιμότητας των υπό κρίση συναλλαγών. Ειδικότερα, επικαλείται ότι για τις ίδιες συναλλαγές μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της μητρικής εταιρείας «..... A.E.» και της προσφεύγουσας θυγατρικής διενεργήθηκαν επανειλημμένοι φορολογικοί έλεγχοι επιστροφής ΦΠΑ από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές και με την υπ' αριθ. 776/2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών έγινε δεκτό ότι οι σχετικές πράξεις είναι πραγματικές και νόμιμες και υπάγονται κανονικά σε ΦΠΑ, ήτοι αναγνωρίστηκε η νομιμότητά τους. Υπό τα δεδομένα αυτά, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι έχει δημιουργηθεί δεδικασμένο ως προς τη φύση και τη φορολογική μεταχείριση των επίμαχων συναλλαγών, το οποίο δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση, και, ως εκ τούτου, η μεταγενέστερη αμφισβήτησή τους στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη φορολογική περίοδο από 01/09/2023 έως 31/07/2025 είναι μη νόμιμη. Εντούτοις, προϋπόθεση για τη συνδρομή δεδικασμένου αποτελεί η ταυτότητα της διαφοράς, η οποία, κατ' αρχήν, περιορίζεται στην κριθείσα φορολογική χρήση, κατ' εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, εκτός εάν η σχετική κρίση καταλαμβάνει ρητώς περισσότερες χρήσεις (βλ. Π. Πανταζόπουλος, Η δικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2023, σελ. 134 επ.). Εν προκειμένω, με την προαναφερθείσα απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εξετάστηκε ζήτημα αναγόμενο στην υπαγωγή ή μη συναλλαγών, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο από 01/06/2021 έως 31/10/2021, στο ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη των αγαθών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 39α του ν.2859/2000, ήτοι ζήτημα διαφορετικό από το επίδικο, το οποίο αφορά στο κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανταποκρίνονται σε πραγματική οικονομική δραστηριότητα ή, αντιθέτως, στερούνται ουσιαστικού επιχειρηματικού σκοπού και εντάσσονται σε τεχνητή διάρθρωση, αποσκοπούσα κυρίως στη δημιουργία πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ προς επιστροφή, χωρίς αντίστοιχη οικονομική επιβάρυνση ή άσκηση πραγματικής φορολογητέας δραστηριότητας. Περαιτέρω, οι εν λόγω κρίσεις αφορούν

διαφορετική φορολογική περίοδο από την επίδικη, ήτοι την περίοδο από 01/09/2023 έως 31/07/2025, με αποτέλεσμα να μην συντρέχει η απαιτούμενη ταυτότητα της διαφοράς.

Κατά συνέπεια, η ως άνω απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν δύναται να επεκτείνεται με ισχύ δεδικασμένου σε μεταγενέστερα φορολογικά έτη ή περιόδους.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα τις διατάξεις του άρθρου 39 ΚΦΔ, καθόσον οι επίμαχες συναλλαγές δεν συνιστούν καταχρηστική διευθέτηση, αλλά είναι γνήσιες, στηρίζονται σε βάσιμους εμπορικούς λόγους και εντάσσονται στη συνήθη επιχειρηματική πρακτική ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ μητρικής και 100% θυγατρικής εταιρείας. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι οι πράξεις αυτές εξυπηρετούν σκοπούς επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και αξιοποίησης περιουσιακών στοιχείων προς ενίσχυση και εξυγίανση της μητρικής εταιρείας, χωρίς να επιδιώκεται ή να προκύπτει οποιοδήποτε φορολογικό πλεονέκτημα, ενώ έχουν πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο, έχουν τιμολογηθεί στην πραγματική τους αξία και έχουν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα ΦΠΑ, ο οποίος δηλώθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής τόσο ως προς τον χαρακτηρισμό των όρων συναλλαγών ως μη συνήθων, επικαλούμενη τη φύση της σχέσης των συνδεδεμένων μερών, όσο και ως προς τα ευρήματα περί μη ορθής απόδοσης ΦΠΑ, τα οποία, κατά τους ισχυρισμούς της, είναι εσφαλμένα και αναπόδεικτα, καταλήγοντας ότι, ελλείψει στοιχείων τεχνητής διευθέτησης ή φοροαποφυγής, η εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ είναι αδικαιολόγητη και οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νόμιμης βάσης. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η προσβαλλόμενη κρίση της φορολογικής αρχής είναι παράνομη, διότι αντίκειται στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθόσον της στερεί αδικαιολόγητα το θεμελιώδες δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών, μολονότι οι επίδικες συναλλαγές είναι πραγματικές, συνδέονται με την οικονομική της δραστηριότητα και ουδέποτε αμφισβητήθηκαν ως προς τον γνήσιο χαρακτήρα τους, ενώ η εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ είναι εν προκειμένω εσφαλμένη, δεδομένου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μη γνήσιας διευθέτησης, με αποτέλεσμα η μη αναγνώριση του ΦΠΑ να αντίκειται στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και στη σχετική ενωσιακή νομολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ, κατά τον προσδιορισμό του φόρου η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες δεν είναι γνήσιες, ήτοι δεν τίθενται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα, όταν από το σύνολο των αντικειμενικών στοιχείων προκύπτει ότι κύριος ή ένας εκ των κυρίων σκοπών αυτών είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συντρέχει καταχρηστική πρακτική στον τομέα του ΦΠΑ όταν, αφενός, οι επίμαχες πράξεις έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, η χορήγηση του οποίου αντιστρατεύεται τον σκοπό των εφαρμοστέων διατάξεων, και, αφετέρου, από το σύνολο των αντικειμενικών στοιχείων προκύπτει ότι κύριος σκοπός των πράξεων αυτών είναι η επίτευξη του εν λόγω πλεονεκτήματος (ΔΕΕ C-255/02 Halifax, σκ. 74-75, C-425/06 Part Service, σκ. 45). Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ακόμα και όταν τηρούνται τυπικά οι προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, το δικαίωμα αυτό δεν μπορεί να ασκηθεί καταχρηστικά, ιδίως σε περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων ή διάσπασης συναλλαγών που δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές οικονομικές καταστάσεις και δύναται να αποκλείεται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτει ότι οι συναλλαγές, ακόμη και

αν είναι τυπικά πραγματικές, εντάσσονται σε τεχνητή διευθέτηση στερούμενη οικονομικής ουσίας και αποσκοπούν στη δημιουργία αδικαιολόγητων επιστροφών ΦΠΑ (ΔΕΕ, C-425/06, Part Service, C-653/11, Newey, καθώς και C-162/07, Ampliscientifica). Εξάλλου, έχει γίνει δεκτό ότι, για τη διαπίστωση της ύπαρξης καταχρηστικής πρακτικής, δύναται να ληφθεί υπόψη ο αμιγώς τεχνητός χαρακτήρας των συναλλαγών, καθώς και οι νομικοί, οικονομικοί ή προσωπικοί δεσμοί μεταξύ των εμπλεκομένων μερών, όπως ιδίως συμβαίνει σε συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΔΕΕ, C-255/02 Halifax, σκ. 81, C-103/09 Weald Leasing).

Επειδή, εν προκειμένω, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και ιδίως από τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας συνίσταται κατ' ουσίαν σε αγορές αγαθών και υπηρεσιών αποκλειστικά από τη συνδεδεμένη μητρική εταιρεία, χωρίς αντίστοιχη ανάπτυξη πραγματικών φορολογητέων εκροών, με αποτέλεσμα τη δημιουργία σημαντικών αποθεμάτων και πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ προς έκπτωση ή επιστροφή, ενώ οι όροι των συναλλαγών, ιδίως ως προς τον τρόπο και τον χρόνο αποπληρωμής και την έλλειψη ουσιαστικών εξασφαλίσεων, αποκλίνουν από τις συνήθειες εμπορικές συνθήκες. Τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα, εκτιμώμενα συνολικά, καταδεικνύουν ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν εντάσσονται στο πλαίσιο συνήθους και γνήσιας επιχειρηματικής δραστηριότητας, αλλά εμφανίζουν χαρακτηριστικά τεχνητής διευθέτησης, καθόσον δεν συνοδεύονται από ουσιαστική οικονομική εκμετάλλευση, ανάληψη επιχειρηματικού κινδύνου και πραγματικές ταμειακές ροές, ενώ το προκύπτον αποτέλεσμα είναι η δημιουργία δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ χωρίς αντίστοιχη φορολογητέα δραστηριότητα. Οι δε προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί ύπαρξης βάσιμων εμπορικών λόγων, επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και αξιοποίησης περιουσιακών στοιχείων προβάλλονται αορίστως και δεν τεκμηριώνονται με συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν πραγματική οικονομική δραστηριότητα και παραγωγή εσόδων, ικανή να δικαιολογήσει την έκπτωση και επιστροφή του αιτούμενου ΦΠΑ. Ο έτερος επιμέρους ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να τύχει εφαρμογής το άρθρο 39 ΚΦΔ, δεν ευσταθεί, καθόσον, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, η καταχρηστική πρακτική δύναται να συντρέχει ακόμη και επί πραγματικών συναλλαγών, εφόσον αυτές στερούνται οικονομικής ουσίας και εντάσσονται σε τεχνητό σχήμα (Halifax, Newey). Περαιτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί παραβίασης της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν ασκούν επιρροή στην κρίση της υπόθεσης, καθόσον η αρχή αυτή, μολονότι θεμελιώδης, δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπο που να καλύπτει καταχρηστικές πρακτικές ή να επιβάλλει την αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης σε περιπτώσεις τεχνητών διευθετήσεων (ΔΕΕ Halifax, σκ. 92). Ειδικότερα, η νομολογία του Δικαστηρίου έχει κρίνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης διατηρείται ακόμη και όταν δεν πραγματοποιούνται οι αναμενόμενες ακροτελεύτιες φορολογητέες πράξεις, υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται γνήσια πρόθεση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας και πραγματική εταιρική λειτουργία, προϋποθέσεις οι οποίες δεν συντρέχουν εν προκειμένω, καθόσον από τα αντικειμενικά στοιχεία προκύπτει ότι η συνολική διάρθρωση των συναλλαγών αποσκοπεί κυρίως στη δημιουργία επιστρεπτέου ΦΠΑ. Επομένως, η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής του επίμαχου Φ.Π.Α. δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου ούτε του ενωσιακού δικαίου, αλλά νόμιμη συνέπεια της διαπίστωσης καταχρηστικής πρακτικής και εφαρμογής του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα. Ως εκ τούτου, νομίμως και επαρκώς

αιτιολογημένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 39 ΚΦΔ, απορρίπτοντας το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις επίμαχες συναλλαγές.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΔ και περί παραβίασης της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης που φέρει για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αναπόδεικτα συμπεράσματα περί δήθεν τεχνητών διευθετήσεων, χωρίς να προβεί σε πλήρη και ειδική αιτιολόγηση, όπως απαιτείται ιδίως κατά την εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ, ενώ τα πραγματικά περιστατικά, συμπεριλαμβανομένης της διενέργειας προηγούμενου ελέγχου χωρίς διαπίστωση παρατυπιών, καθώς και οι συνθήκες της αγοράς και λειτουργίας της επιχείρησης, ανατρέπουν την εκτίμηση της διοίκησης, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις να καθίστανται πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη σε συνολική αξιολόγηση των επίμαχων συναλλαγών και των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης και κατέληξε, κατόπιν συνεκτίμησης αντικειμενικών ενδείξεων, στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν εντάσσονται στη συνήθη επιχειρηματική πρακτική και δεν εξυπηρετούν αυτοτελή οικονομικό σκοπό, αλλά εμφανίζουν χαρακτηριστικά τεχνητής διευθέτησης κατά την έννοια του άρθρου 39 ΚΦΔ. Οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ερείδονται σε επαρκή και νομίμως εκτιμηθέντα στοιχεία και κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7ο, 8ο και 9ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμων είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, καθόσον, κατ' αρχάς, παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι ο καταλογισμός κατ' εφαρμογή του άρθρου 39 ΚΦΔ συνιστά μέτρο προδήλως ακατάλληλο και δυσανάλογο σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό της διασφάλισης των δημοσίων εσόδων, αφού η επιβολή υπέρογκων ποσών σε βάρος της οδηγεί στην αδυναμία είσπραξης και, εν τέλει, ματαιώνει την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος, ενώ, όπως ισχυρίζεται, η σύσταση της θυγατρικής εταιρείας και οι μεταξύ τους συναλλαγές εντάσσονταν σε σχέδιο εξυγίανσης της μητρικής εταιρείας και σταδιακής αποπληρωμής των οφειλών προς το Δημόσιο. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι οι πράξεις της Διοίκησης εκδόθηκαν κατά παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, διότι επί σειρά ετών η φορολογική αρχή αποδεχόταν τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και προέβαινε σε επιστροφές πιστωτικού φόρου κατόπιν ελέγχων, χωρίς να διαπιστώνει παρατυπίες, δημιουργώντας έτσι σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση περί της νομιμότητας των

συναλλαγών, η οποία ανετράπη αιφνιδίως και αναδρομικώς από μεταγενέστερο έλεγχο, κατά παράβαση και του τεκμηρίου νομιμότητας των διοικητικών πράξεων. Τέλος, προβάλλεται ότι οι επίδικες πράξεις παραβιάζουν την οικονομική ελευθερία και τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες (ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, προσώπων, κεφαλαίων και υπηρεσιών), καθόσον συνεπάγονται ουσιώδη και δυσανάλογη επέμβαση στην επιχειρηματική δραστηριότητα, οδηγώντας ουσιαστικά σε απαγόρευση της σύστασης θυγατρικής και της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και θέτοντας σε κίνδυνο την επιβίωση της επιχείρησης.

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 παρ. 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, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια,

δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας, του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εισάγουν γενικό ή ειδικό κανονιστικό περιορισμό της επιχειρηματικής δραστηριότητας ούτε απαγορεύουν τη σύσταση θυγατρικών εταιριών ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, αλλά συνιστούν εξατομικευμένη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ιδίως του άρθρου 39 ΚΦΔ, κατόπιν διαπίστωσης από τον έλεγχο ότι οι επίμαχες συναλλαγές συνιστούν τεχνητές διευθετήσεις, στερούμενες οικονομικής ουσίας, με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Περαιτέρω, η επιβολή φόρων και συναφών επιβαρύνσεων, ερειδόμενη σε νόμιμη βάση και αποσκοπούσα στη διασφάλιση της ορθής επιβολής και είσπραξης των δημοσίων εσόδων και στην αποτροπή πρακτικών φοροαποφυγής, συνιστά θεμιτό και αντικειμενικά δικαιολογημένο περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας για επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, ο οποίος δεν θίγει τον πυρήνα της οικονομικής ελευθερίας, κατά την έννοια των άρθρων 5 παρ. 1 Συντ. και των σχετικών ενωσιακών ελευθεριών. Οι δε τυχόν δυσμενείς οικονομικές συνέπειες που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελούν απόρροια της μη αναγνώρισης των ως άνω συναλλαγών για φορολογικούς σκοπούς και όχι συνέπεια απαγόρευσης επιχειρηματικών επιλογών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης της οικονομικής ελευθερίας και της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων, υπηρεσιών, προσώπων και εμπορευμάτων προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./16.01.2026 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2023 - 31/12/2023

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	1.410,43€
Κύριος φόρος	236.549,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 2 ν.4987/2022	118.274,79€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	354.824,36€

**Η υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/12/2024**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	2.313,36€
Κύριος φόρος	746.457,07€
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 2 ν.4987/2022	373.228,55€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	1.119.685,62€

**Η υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2025 - 31/07/2025**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	2.409,87€
Κύριος φόρος	374.332,29€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ΚΦΔ	187.166,16€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	561.498,45€

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.