



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 13- 11-2023

Αριθμός απόφασης: 1016e

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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

γ. της ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. με έδρα στην, επί της οδού, β) του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού ομορρύθμου εταίρου με ποσοστό 55%

της πρώτης προσφεύγουσας και γ) της, με Α.Φ.Μ. κατοίκου επί της οδού, ομορρύθμου εταίρου με ποσοστό 45% της πρώτης προσφεύγουσας κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. β) του, με Α.Φ.Μ. και γ) της, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (Κατατέθηκε Βεβαίωση των ΕΛΤΑ σύμφωνα με την οποία ο παρέλαβε το έγγραφο κοινοποίησης των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα στις-2023) 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 τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **1.878,15 ΕΥΡΩ** (1.502,52 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 375,63 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε τα καθαρά κέρδη κατά το ποσό των 5.181,10 ΕΥΡΩ, ήτοι με τη συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής **13** φορολογικών στοιχείων (συνολική καθαρή αξία 5.181,10 ΕΥΡΩ – πλέον Φ.Π.Α. 1.243,6 ΕΥΡΩ – Συνολική Αξία 6.424,56 ΕΥΡΩ), εκδόσεως από την επιχείρηση του – Α.Φ.Μ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **18.208,70 ΕΥΡΩ** (12.139,13 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 6.069,57 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε τα καθαρά κέρδη κατά το ποσό των

41.859,10 ΕΥΡΩ, ήτοι με τη συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (συνολική καθαρή αξία 41.859,10 ΕΥΡΩ – πλέον Φ.Π.Α. 10.046,14 ΕΥΡΩ – Συνολική Αξία 51.905,24 ΕΥΡΩ), εκδόσεως από την επιχείρηση του – Α.Φ.Μ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **18.572,64 ΕΥΡΩ** (12.381,76 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 6.190,88 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε τα καθαρά κέρδη κατά το ποσό των 51.590,68 ΕΥΡΩ, ήτοι α) με τη συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (συνολική καθαρή αξία 49.732,60 ΕΥΡΩ – πλέον Φ.Π.Α. 11.935,80 ΕΥΡΩ – Συνολική Αξία 61.688,40 ΕΥΡΩ), εκδόσεως από την επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., β) με την καθαρή αξία ύψους 154,25 ΕΥΡΩ δαπάνης που δεν εκπίπτει καθώς δεν προσκομίστηκε το αντίστοιχο παραστατικό γ) με τις δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 661,14 ΕΥΡΩ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής και δ) με τη δαπάνη ύψους 1.042,69 ΕΥΡΩ που καταβλήθηκε στον ΕΦΚΑ εκπρόθεσμα.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. προς τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Πλήρους διαφήμισης» και με φερόμενη έδρα επί της οδού, είναι εκδότης εικονικών στοιχείων στο σύνολο τους, καθώς είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος κατά τα φορολογικά έτη 2016-2019 και η προσφεύγουσα έλαβε από τον προαναφερόμενο εκδότη εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τα φορολογικά έτη 2016-2019. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ελεγχθεί η προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ελεγχθεί η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου δυνάμει των προαναφερόμενων εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συντάχθηκαν η από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου

Φορολογίας Εισοδήματος για το Φ.Ε. 2017 και η από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για τα Φ.Ε. 2018 - 2019 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Σημειώνεται ότι για το Φ.Ε. 2017 η προσφεύγουσα είχε είδη ελεγχθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με την υπ. αριθ. εντολή ελέγχου και ο έλεγχος είχε ολοκληρωθεί στις/2021. Εξαιτίας αυτού, ο έλεγχος, για το Φ.Ε. 2017, πραγματοποιήθηκε με βάση το περιεχόμενο του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. προς τη Δ.Ο.Υ., με το οποίο περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας νέα στοιχεία.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, καθώς οι επίμαχες συναλλαγές μπορούσαν να πραγματοποιηθούν από τον εκδότη με τη χρήση μέσων, δομών, υποδομών και αγαθών τρίτων προσώπων ή να πραγματοποιηθούν μέσω των δικών του μεταφορικών μέσων, γεγονός που έπρεπε να ερευνηθεί από τη φέρουσα το υποκειμενικό και αντικειμενικό βάρος απόδειξης των αποδιδόμενων παραβάσεων φορολογική αρχή, κάτι που δεν έγινε. Περαιτέρω, το γεγονός ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων έχει κριθεί σε άλλες περιπτώσεις (άσχετες με την υπό εξέταση υπόθεση) εκδότης εικονικών τιμολογίων, το γεγονός ότι τα επίμαχα τιμολόγια έχουν την ίδια γραμμογράφηση και χρωματισμό με φορολογικά στοιχεία άλλης εταιρίας που ήταν εκδότης εικονικών τιμολογίων και ότι αφορούν τις ίδιες ποσότητες και τα ίδια προϊόντα και το γεγονός ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00 ΕΥΡΩ δε σημαίνει ότι τα εν λόγω τιμολόγια ήταν εικονικά.
- Οι προσφεύγοντες δεν έχουν ευθύνη για τυχόν έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τρίτο πρόσωπο που δεν βρίσκονταν υπό τον έλεγχο τους.
- Η τρίτη προσφεύγουσα, είναι απλή ομόρρυθμη εταίρος της πρώτης προσφεύγουσας και δεν έχει καμία απολύτως ανάμειξη στη διοίκηση, διαχείριση εκπροσώπηση της προαναφερόμενης Ο.Ε.. Σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. αναγκαία προϋπόθεση για τη γέννηση και ύπαρξη αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης φυσικού προσώπου για φορολογικές οφειλές νομικού προσώπου που βαρύνουν αυτό (ν.π) ως ευθέως, κυρίως και αμέσως υπόχρεο στην πληρωμή τους, είναι η μη καταβολή να οφείλεται σε υπαιτιότητα του αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ευθυνόμενου φυσικού προσώπου. Τέτοια έλλειψη υπαιτιότητας προδήλως υπάρχει όταν δεν υφίσταται και δεν αποδεικνύεται συμμετοχή του προσώπου αυτού στη

διοίκηση, συνεπώς πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για την τρίτη προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της

αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα. ...».

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

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

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

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.*».

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004,

1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων **είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος** οι προσφεύγοντες έπρεπε να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή όμως δεν προβάλλεται κανένας σχετικός ισχυρισμός, αλλά αντίθετα υποστηρίζουν ότι μόνο η φορολογική αρχή έπρεπε να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών. Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν γενικά ότι οι συναλλαγές μπορεί να πραγματοποιήθηκαν από τρίτο πρόσωπο, αλλά δεν προσκομίζουν κανένα στοιχείο για να στηρίξουν τον ισχυρισμό τους. Αναφορικά δε με τη διακίνηση των εμπορευμάτων υποστηρίζουν ότι μπορεί να μεταφέρθηκαν από τρίτους ή και από τους ίδιους, χωρίς να προσκομίζουν ομοίως κανένα στοιχείο προς ενίσχυση του ισχυρισμού τους.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στη σχετική από 04/08/2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ., στην από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (για το φορ. έτος 2017) και στην από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (για τα φορ. έτη 2018 και 2019) της Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για τους ακόλουθους λόγους:

- Από επιτόπιο έλεγχο στις/2021 διαπιστώθηκε ότι στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης, επί της οδού, του εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων δεν λειτουργούσε επιχείρηση, δεν βρέθηκε κανένα άτομο να εργάζεται στο χώρο αυτό, οι γείτονες δήλωσαν ότι είχαν να δουν κίνηση στο συγκεκριμένο χώρο για περισσότερα από 4 με 5 χρόνια, το ακίνητο παρουσίαζε σημάδια χρόνιας εγκατάλειψης και στο μισθωτήριο το ακίνητο αναφέρεται ως μη ηλεκτροδοτούμενο.
- Από επιτόπιο έλεγχο στις/2021 διαπιστώθηκε ότι στη δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων δεν κατοικούσε κανένας και η δηλωμένη κατοικία ήταν μία μονοκατοικία σε χειρίστη κατάσταση με σημάδια χρόνιας εγκατάλειψης.

- Από επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στη διεύθυνση, που είχε δηλώσει ο – **Α.Φ.Μ.** ως διεύθυνση κατοικίας, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε στη συγκεκριμένη διεύθυνση υπήρχε κατοικία (οικία) αλλά αντίθετα υπήρχαν ανέκαθεν μόνο επιχειρήσεις. Στην εν λόγω διεύθυνση λειτουργούσε ατομική επιχείρηση άλλου φορολογούμενου. Ύστερο από επικοινωνία με τον πραγματικό ιδιοκτήτη του εν λόγω ακινήτου ο έλεγχος έλαβε την απάντηση ότι ο ιδιοκτήτης κατέχει το ακίνητο από το 1992 και εκμίσθωνε το ακίνητο του ως επαγγελματική στέγη στον επιτηδευματία που λειτουργούσε εκεί την επιχείρηση του.
- Σχετικά με τη δήλωση του για τη διαμονή του επί της οδού, είχε υποβληθεί ηλεκτρονικά δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων με άλλο φορολογούμενο αντί του πραγματικού ιδιοκτήτη του ακινήτου. Από έρευνα που πραγματοποιήθηκε από το κλιμάκιο ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω φορολογούμενος δεν ήταν ποτέ στην πραγματικότητα ιδιοκτήτης του εν λόγω ακινήτου και επίσης έχει υποβάλλει πάνω από εξήντα μισθωτήρια και πάνω από έξι φορές αίτηση για παραλαβή νέου κλειδαριθμού.
- Από το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας ενημερώθηκε η **Δ.Ο.Υ.** ότι οι διευθύνσεις που είναι γνωστές στην αστυνομία για τον είναι αυτές που ήταν ήδη γνωστές στη φορολογική αρχή.
- Μέσω της e-κοινοποίησης στάλθηκε αίτημα παροχής στοιχείων στον ιδιοκτήτη του ακινήτου επί της οδού, έδρα του, και λήφθηκε ως απάντηση ότι δεν γνωρίζει που διαμένει ο στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Ανέφερε επίσης, ότι ο προπλήρωσε τα ενοίκια ενός έτους καταβάλλοντας τοις μετρητοίς το ποσό των 1.000,00 ΕΥΡΩ και στα μέσα του 2017 προκατέβαλε άλλα 650,00 ΕΥΡΩ. Επίσης ο ιδιοκτήτης ανέφερε ότι μετά από τηλεφωνική επικοινωνία στα τέλη του 2017 ενημερώθηκε από τον ότι δεν θα χρειαστεί το μίσθιο αυτό το επόμενο έτος 2018 και έληξε άτυπα η μισθωτική σχέση χωρίς να υπογραφεί συμφωνητικό λύσης. Όσον αφορά την επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσε ότι δεν γνωρίζει αν ο άσκησε ή όχι τελικά επαγγελματική δραστηριότητα και τι είδους και επιπλέον δήλωσε ότι δεν νομίζει να λειτουργούσε εν τέλει εκεί επιχείρηση, καθώς το ακίνητο παρέμενε χωρίς ηλεκτροδότηση.
- Μετά από κλήση στον αρμόδιο λογιστή που πραγματοποίησε την έναρξη εργασιών αναφέρθηκε από αυτόν ότι δεν έχει πια πελάτη τον αντισυμβαλλόμενο και ότι δήλωνε τα ποσά στις διάφορες δηλώσεις, αφού λάμβανε με email από τον τα νούμερα χωρίς παραστατικά.
- Από το με αρ. πρωτ. έγγραφο του τοπικού υποκαταστήματος μισθωτών προέκυψε ότι ο δεν είναι απογεγραμμένος εργοδότης και δεν απασχόλησε ουδέποτε προσωπικό
- Ο έχει δηλώσει μικρό αριθμό δαπανών σε σχέση με το έσοδα του, γεγονός που με βάση τα διδάγματα της συναλλακτικής πρακτικής δεν μπορεί να ισχύει. Θα απαιτούνταν η

πραγματοποίηση αντίστοιχα μεγάλου σχετικά ύψους δαπανών - αγορών οι οποίες δεν δηλώθηκαν.

- Ο εμφανίζει υπερβολικά μεγάλου μεγέθους δηλωτικές ασυμφωνίες μεταξύ των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών -προμηθευτών
- Ο δεν έχει αποκτήσει κάποιον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για την πραγματοποίηση λιανικών συναλλαγών.
- Εξέδωσε χιλιάδες εικονικά τιμολόγια σε αντισυμβαλλόμενους σε όλη την ελληνική επικράτεια. Ενδεικτικά το 2018 εξέδωσε 1355 εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 7.431.120,15€ και το 2019 εξέδωσε 549 συνολικής αξίας 4.890.502,24 ΕΥΡΩ.
- Στο κεφάλαιο διαπιστώσεις ελέγχου της υπό/2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι ο από ενάρξεως, ήτοι τον 8^ο του 2016, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος και δεν πραγματοποίησε ουδέποτε εμπορικές συναλλαγές αναφορικά με κάποια υπό τις δηλωθείσες δραστηριότητες. Συνεπώς είναι εκδότης εικονικών τιμολογίων στο σύνολο της αξίας των συναλλαγών για τα έτη 2016 -2018. Καθώς δεν εργάστηκε στη δηλωθείσα έδρα ούτε πουθενά αλλού, δεν απασχόλησε προσωπικό που να δικαιολογεί τους υπερβολικά ασύμμετρους και υπερβολικά μεγάλους σε αξία κύκλους εργασιών που δήλωσε, είτε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, είτε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, είτε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών. Ο αντισυμβαλλόμενος (.....) με βάση τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δηλώνει το 2018 κύκλο εργασιών άνω των 7.000.000,00€, ενώ ήδη είχε διακόψει τη μίσθωση του ακινήτου. Το 2019 ήδη είχε μεταβεί προς άγνωστη διεύθυνση και παρά ταύτα δηλώνει κύκλο εργασιών άνω των 4.000,000,00 ΕΥΡΩ.
- Τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τον με λήπτρια την πρώτη προσφεύγουσα εκδίδονταν κατά κόρον κάθε μέρα με συνολική αξία κοντά στα 500,00 ΕΥΡΩ προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές και να μην χρειάζεται να εξοφληθούν μέσω τραπεζικού μέσου όπως ορίζεται στο Ν.4172/13. Επιπροσθέτως, τα προϊόντα φέρονται να πωλούνται πάντα στις ίδιες ποσότητες και πάντα για τα ίδια είδη, από τον έλεγχο δε στον εκδότη δεν προκύπτει να έχει αντίστοιχες αγορές, καθώς οι συγκεντρωτικές καταστάσεις είναι σχεδόν μηδενικές. Πέραν τούτων, δεν προκύπτει μεταφορά των ανωτέρω προϊόντων στην πρώτη προσφεύγουσα.

Επειδή, πράγματι οι προσφεύγοντες δεν έχουν ευθύνη για τυχόν έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τρίτο πρόσωπο που δεν βρίσκονταν υπό τον έλεγχο τους, αλλά

στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την πρώτη προσφεύγουσα, στην οποία οι δύο λοιποί προσφεύγοντες είναι ομόρρυθμοι εταίροι.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους, β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων. Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά, γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019 ορίζεται ότι: «29. Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του

άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του [άρθρου 115 του ν. 2238/1994](#) (Α` 151), της παρ. 7 του [άρθρου 22 του ν. 2648/1998](#) (Α` 238), της περ. β` του [άρθρου 55 του ν. 2859/2000](#) (Α` 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται».

Επειδή, με την Ε 2173/30-10-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 34 του ν. 4646/2019](#) ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης στα πρόσωπα που ασκούν διοίκηση στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο. Ειδικότερα σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «.....ΣΤ. 28. Σε ότι αφορά την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 249 και επόμενων του ν 4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας προς κάθε πιστωτή, επομένως και το Δημόσιο..»

Επειδή, στο άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου (β.δ/μα του 19.4/1.5.1835), όπως ίσχυε, οριζόταν ότι «οι ομόρρυθμοι συνέταιροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρίας

έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».

Επειδή, ο ν. [4072/2012](#) (ΦΕΚ Α' 86), από την έναρξη ισχύος του οποίου (11.04.2012) καταργήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 18 - 28, 38, 39, 47 - 50 και 64 του Εμπορικού Νόμου (άρθρο 294 παρ.2), και ο οποίος εφαρμόζεται στις εταιρείες που κατά την έναρξη της ισχύος του δεν τελούν σε εκκαθάριση ή πτώχευση (άρθρο 294), ορίζει στο **άρθρο 249** ότι: «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον. 2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, εφαρμόζονται στην ομόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις του αστικού κώδικα για την εταιρεία, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα» και στο **άρθρο 258** ότι: «1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. [...] 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδο του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων».

Επειδή, ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας όλοι οι εταίροι ευθύνονται παράλληλα και απεριόριστα (με ολόκληρη την περιουσία τους) και εις ολόκληρον (για ολόκληρο το ποσό της εταιρικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου της Ο.Ε.) (άρθρο 249 παρ. 1 του ν. 4072/2012). Ο εταιρικός αυτός τύπος ρυθμίζεται από τα άρθρα 249 έως 269 του ν. 4072/2012, τα οποία αντικατέστησαν τα άρθρα 19 - 64 του Εμπορικού Νόμου, και από τα άρθρα 741 - 784 του Αστικού Κώδικα, τα οποία εφαρμόζονται επικουρικά στις προσωπικές εταιρείες, με εξαίρεση τα άρθρα 758 και 761 του Αστικού Κώδικα. Από την καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ. η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα (άρθρο 251 παρ. 2 του ν. 4072/2012).

Επειδή, ειδικότερα, όσον αφορά τα στοιχεία της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων, η ευθύνη των εταίρων είναι: α)απεριόριστη, που σημαίνει ότι η ευθύνη τους εξικνείται σε ολόκληρη την ατομική περιουσία τους. Δηλαδή αυτοί δεν ευθύνονται μέχρις ορισμένου ποσού, κατά τρόπο, ώστε να απαλλάσσονται από κάθε ευθύνη μετά την εξάντληση του ποσού αυτού. (Βλ. Αλεξανδρίδου Δ. Ελίζα, «Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών, Προσωπικές & Κεφαλαιουχικές Εταιρείες», 2η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Θεσσαλονίκη 2016, σελ.116) ,συνεπώς οι εταιρικοί δανειστές μπορούν να στραφούν κατά του ομόρρυθμου εταίρου και να αναζητήσουν από την ατομική του περιουσία τις οφειλές της εταιρείας προς αυτούς, ενώ εταιρικός δανειστής μπορεί να είναι και το Δημόσιο, όταν η προσωπική εταιρεία οφείλει φόρους. (Βλ. Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, «Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων για

φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το δημόσιο», 2η έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2018, σελ.169), β)εις ολόκληρον, για το σύνολο της οφειλής (εν προκειμένω για τις φορολογικές οφειλές ανεξάρτητα από το είδος του φόρου) από κάθε ομόρρυθμο εταίρο χωριστά, γ)ευθύνη πρωτοφειλέτη και όχι εγγυητή, ευθύνη δηλαδή παράλληλη με το νομικό πρόσωπο κατά το στάδιο βεβαίωσης του φόρου, δ)πρωτογενής και όχι επικουρική, δηλαδή το Δημόσιο δύναται να στραφεί παράλληλα τόσο κατά της εταιρίας, όσο και κατά του ή των ομόρρυθμων εταίρων και ε)ευθύνη για τα χρέη που υπάρχουν κατά το χρόνο που φέρει την ιδιότητα είτε αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην (αρ 258 παρ 3 ν. 4072/2012), ανεξάρτητα από το στάδιο (λύση ή λειτουργία) που βρίσκεται η εταιρία.

Επειδή, επιπροσθέτως, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 258 του Ν. 4072/2012 (ΦΕΚ 86/11-4-2012), ορίζεται, ότι «1. Συμφωνία για περιορισμό ή αποκλεισμό της ευθύνης των εταίρων κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 249 δεν ισχύει έναντι των τρίτων. 3. Ο εταίρος που εισέρχεται στην εταιρεία ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρον και για τα υπάρχοντα πριν από την είσοδό του εταιρικά χρέη. Αντίθετη συμφωνία δεν ισχύει έναντι των τρίτων.»

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης εταιρίας προς τρίτους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρίας όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία απεριόριστα και εις ολόκληρον. Καθένας από τους δανειστές έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την παροχή από οποιονδήποτε εκ των εταίρων. Η ως άνω δε ρύθμιση αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο (ΣτΕ 1169/2018, ΑΠ 522/2014) και επομένως με το καταστατικό δεν μπορεί να αποκλειστεί ή να περιοριστεί η ευθύνη των εταίρων, μεταξύ των οποίων υπάρχει γνήσια παθητική ενοχή εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου της εταιρίας προς τρίτους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 920 του ΚΠολΔ «Με βάση τον εκτελεστό τίτλο κατά της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας μπορεί να γίνει αναγκαστική εκτέλεση και κατά των ομόρρυθμων εταίρων».

Επειδή, από τον Αστικό Κώδικα απορρέει η αρχή της περιουσιακής αυτοτέλειας των νομικών προσώπων από τα φυσικά πρόσωπα που τα αποτελούν, διακρίνοντας τα νομικά πρόσωπα αφενός σε εκείνα στα οποία προέχει το προσωπικό στοιχείο, όπως είναι η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρία, και στα οποία ο νόμος προβλέπει ρητά την αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων μελών τους (άρθρο 249 παρ 1 για ομόρρυθμες και 271 παρ 1 του ν 4072/2012 για τις ετερόρρυθμες.) και αφετέρου σε νομικά πρόσωπα που προέχει το κεφαλαιουχικό στοιχείο έναντι της προσωπικής συμβολής στην επιχειρηματική δράση, όπως οι

κεφαλαιουχικές εταιρίες π.χ. α.ε., ε.π.ε. κ.τ.λ., στα οποία δεν νοείται αλληλέγγυα ευθύνη του μετόχου ή εταίρου. Η άρση της αρχής αυτής μπορεί να προβλεφθεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις που κρίνει ο νομοθέτης, όπως εν προκειμένω συμβαίνει με τις φορολογικές οφειλές, στις οποίες εισάγεται **ευθέως αλληλέγγυα ευθύνη** των διοικούντων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και αποτελεί τη **σημαντικότερη εξαίρεση** από την αρχή του περιορισμού της ευθύνης των διοικητών κεφαλαιουχικών εταιριών, (Η ευθύνη των διοικητών νπ για φορολογικές παραβάσεις και χρέη στο Δημόσιο, Κ.Καλλιντέρης 2018, σελ 162).

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου, αλλά και η ήδη ισχύουσα νεότερη διάταξη του άρθρου 249 § 1 του Ν 4072/2012, δεν δημιουργούν ίδια υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου ομόρρυθμης εταιρίας ή ετερόρρυθμης εταιρίας, για την καταβολή οφειλών της τελευταίας (από διάφορες αιτίες, όπως φόρους, πρόστιμα, ασφαλιστικές εισφορές κλπ), αλλά πρόσθετη ευθύνη των προσώπων αυτών, που ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με την εταιρία προς πληρωμή των βεβαιωθείσων σε βάρος της οφειλών, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως των οφειλών αυτών, αλλά στο στάδιο της είσπραξής τους (ΑΚ 232/02-11-2015 Διοικητικό Πρωτοδικείο Αλεξανδρούπολης).

Επειδή, από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου **στηρίζεται αυτοτελώς** στις οικείες διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας, **χωρίς να απαιτείται παραπομπή** στη γενικότερη διάταξη του άρθρου 50 ΚΦΔ, ενώ η διάταξη αυτή **μόνο επικουρικά** θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις ομόρρυθμες εταιρίες ενόψει της ως άνω ειδικότερης νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία τους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης 2018, σελ 171). Ειδικότερα, η αλληλέγγυα ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου **εγείρεται εκ του νόμου**, ο οποίος δεν διακρίνει μεταξύ ομόρρυθμων εταίρων που ασκούν καθήκοντα διαχείρισης και απλών ομόρρυθμων εταίρων, παρά θεμελιώνει την ευθύνη αυτή στην **ύπαρξη της συγκεκριμένης ιδιότητας**, δηλαδή της ιδιότητας του ομόρρυθμου μέλους (ο.π. Κ.Καλλιντέρης σελ 167, 171).

Επειδή, αντίθετα, τα άρθρα 115 του ν 2238/1994 και 55 παρ β' ΚΦΠΑ συνέδεαν την αλληλέγγυα ευθύνη με τις περιοριστικά αναφερόμενες ιδιότητες των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες (αε, επε, ικε, και τα κατ' άρθρο 101 ν 2238/94 νομικά πρόσωπα), διαφοροποιώντας αυτήν ανάλογα με την φορολογική υποχρέωση (είδος φόρου), αλλά και το στάδιο που βρισκόταν η εταιρία (κατά τη λύση ή τη λειτουργία της). Στη συνέχεια το άρθρο 50 ΚΦΔ, το οποίο ήρθε για να αντικαταστήσει τα άρθρα αυτά, εισήγαγε ενιαία διάταξη για την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έχοντας ισχύ για

φορολογικές οφειλές που γεννώνται από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ με την τελευταία τροποποίησή του περιόρισε την αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων στις ρητά κατανομαζόμενες σε αυτό περιπτώσεις. Ως φορολογική η διάταξη αυτή, στο βαθμό που είναι ενσωματωμένη στο νομοθέτημα του Κώδικα Φορολογικών διαδικασιών, ερμηνεύεται στενά και δεν παραπέμπει σε άλλα νομοθετήματα για την ερμηνεία της. Έτσι, στο άρθρο 50 ΚΦΔ, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης **στηρίζεται στην ύπαρξη συγκεκριμένων ιδιοτήτων που συνδέονται με τη διοίκηση του νομικού προσώπου** (όπως διαχειριστή, διευθύνοντος συμβούλου, εκκαθαριστή, εντεταλμένου στη διοίκηση), **έννοια στενότερη αυτής του ν.4072/2012**, δηλαδή η ανωτέρω ευθύνη στηρίζεται στην έννομη σχέση που δημιουργείται ανάμεσα στο νομικό πρόσωπο και στο φυσικό πρόσωπο-διοικητή του, ειδικότερα δε στην παραμέληση των ανατιθέμενων σε αυτόν με την πράξη διορισμού του καθηκόντων και στην υποχρέωση του για εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πρώτου.)

Επειδή, η κατ' άρθρο 50 ΚΦΔ θεσπιζόμενη αλληλέγγυα ευθύνη δεν αφορά όλους τους οφειλόμενους εταιρικούς φόρους, παρά περιορίζεται στους οριζόμενους στο άρθρο 2 ΚΦΔ και στο παράρτημα αυτού αναφερόμενους, ερχόμενη σε **πλήρη αντίθεση** με όσα ορίζονται στο ως άνω νομοθέτημα για την και τον τρόπο λειτουργίας που διέπει την εταιρία αυτή.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε προεχόντως στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά (ΝΣΚ 116/2019).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, αναφορικά με την ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων, ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, έχουν εφαρμογή ως ειδικότερες ,οι διατάξεις των άρθρων 249 παρ.1 και επόμενα του Ν.4072/2012, οι οποίες προβλέπουν απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τα χρέη της εταιρείας που δημιουργήθηκαν ή ανάγονται στο χρονικό διάστημα πριν την αποχώρησή τους από την εταιρεία ως προς κάθε πιστωτή, επομένως και ως προς το Δημόσιο.

Επειδή εν προκειμένω η τρίτη προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμος εταίρος της πρώτης προσφεύγουσας, που είναι ομόρρυθμος εταιρία, έχει απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη για τα χρέη της ομορρύθμου εταιρίας προς κάθε πιστωτή, επομένως και το Δημόσιο.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής των: α) της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. β) του, με Α.Φ.Μ., και γ) της, με Α.Φ.Μ. και Α) την επικύρωση 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και Β) την απόρριψη του ισχυρισμού της τρίτης προσφεύγουσας ως προς το ζήτημα την αλληλέγγυας ευθύνης της, για τα ποσά που προέκυψαν από τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες και επικυρώθηκαν.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	46.319,10	51.500,20	51.500,20	5.181,10
Φόρος Χρεωστικό ποσό	6.497,84	8.000,36	8.000,36	1.502,52
Τέλος επιτηδεύματος (άρ. 31 Ν.3986/2011)	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο Φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ		375,63	375,63	375,63
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	7.297,84	9.175,99	9.175,99	1.878,15

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	29.831,33	71.690,43	71.690,43	41.859,10

Φόρος Χρεωστικό ποσό	5.006,09	17.145,22	17.145,22	12.139,13
Τέλος επιτηδεύματος (άρ. 31 Ν.3986/2011)	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο Φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ		6.069,57	6.069,57	6.069,57
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	5.806,09	24.014,79	24.014,79	18.208,70

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	5.763,62	57.354,30	57.354,30	51.590,68
Φόρος Πιστωτικό ποσό	3.157,77			
Φόρος Χρεωστικό ποσό		9.223,99	9.223,99	12.381,76
Τέλος επιτηδεύματος (άρ. 31 Ν.3986/2011)	800,00	800,00	800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή	2.357,77	2357,77	2357,77	
Πρόστιμο Φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ		6.190,88	6.190,88	6.190,88
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		18.572,64	18.572,64	18.572,64

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.