



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 08-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1196



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του

άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά : α) της με αριθμ. /11-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ. /11-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, γ) της με αριθμ. /11-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2017, δ) της με αριθμ. /11-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Το από 29-02-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /11-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.674,00€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν.4987/2022 ποσού 837,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 279,06€, ήτοι συνολικό ποσό 2.790,06€.

Με την υπ' αριθμ./**11-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 4.815,00€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν.4987/2022 ποσού 2.407,50€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 802,50€, ήτοι συνολικό ποσό 8.025,00€.

Με την υπ' αριθμ./**11-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο (ποσό για έκπτωση) κατά 892,80€ (από 9.250,93 σε 8.358,13€).

Με την υπ' αριθμ./**11-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 892,80€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 446,40€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 1.339,20€, ενώ αντίστοιχα το ποσό για έκπτωση μειώθηκε κατά 2.568,00€ (από 6.958,62€ σε 4.390,62€).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./**08-11-2023** Δελτίο πληροφοριών του, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. τα αποτελέσματα της από 07/11/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), η οποία αφορά στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Από τον μερικό έλεγχο που διενήργησε το στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 προέβη στην έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και έδρα στην

Συνέπεια του προαναφερόμενου πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αρ./**13-11-2023** εντολή ελέγχου για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ που δραστηριοποιείται στις κατασκευαστικές εργασίες. Κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή το με αρ. πρωτ./**13-11-2023** αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018. Στο παραπάνω αίτημα ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας

Με τη με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/05-05-2023 πρόσκληση του αρ. 14 ν. 4987/2022 ζητήθηκε από τον με ΑΦΜ, να προσκομίσει αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων εσόδων που έχει εκδώσει κατά τα έτη 2017 και 2018, των παραστατικών εξόφλησής τους και των ιδιωτικών συμφωνητικών που τυχόν έχουν καταρτιστεί. Προσκομίστηκαν από τον τα με α/α 1 έως 5 κάτωθι φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές του με την επιχείρηση του προσφεύγοντα. Επιπλέον ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο με αρ. πρωτ./13-11-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των λογιστικών του βιβλίων από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία την καθαρή αξία των παρακάτω φορολογικών στοιχείων (τα οποία και κατασχέθηκαν), στις στήλες «ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΑΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ» και «ΑΓΟΡΕΣ Α & Β ΥΛΩΝ» και στη στήλη «ΦΠΑ» το ΦΠΑ που τους αναλογεί.

Φορ. Περίοδος 01.01.-31.12.2017

α/α	Ημερομηνία	Αριθμός τιμολογίου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία	Τόπος παροχής	Ιδιωτικό συμφωνητικό
1	29/11/2017	...	500,00	120,00	Κατασκευή κρασπέδων στο ξενοδοχείο στα .....	....	Όχι
2	07/12/2017	....	500,00	120,00	Κατασκευή στηθαίου στο ξενοδοχείο στα .....	.....	Όχι
3	14/12/2017	....	720,00	172,80	Κατασκευή δύο φρεατίων υψηλής τάσης στο Ξενοδοχείο στη .....	.....	Όχι
4	22/12/2017	....	500,00	120,00	Διάστρωση εδαφόπλακας από διατομή Δ1 έως διατομή Δ30 στο ξενοδοχείο στα .....	.....	Όχι
5	27/12/2017	.....	500,00	120,00	Κατασκευή φρεατίου ύδρευσης στο Ξενοδοχείο στη .....	.....	Όχι
6	28/12/2017	.....	500	120,00	Κατασκευή φρεατίου ύδρευσης στο Ξενοδοχείο στη .....	.....	
7	29/12/2017	.....	500	120,00	Κατασκευή φρεατίου ύδρευσης στο Ξενοδοχείο στη ..... .....	.....	
Σύνολο			3.720,00	892,80			

Φορ. Περίοδος 01.01.-31.12.2018

α/α	Ημερομηνία	Αριθμός τιμολογίου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία	Τόπος παροχής	Ιδιωτικό συμφωνητικό
1	30/11/2018	.....	700,00	168,00	Επίβλεψη έργου	Κατασκευή ταφών κοιμητήριο	Όχι
2	30/11/2018	....	3.500,00	840,00	Επίβλεψη έργου	Ξενοδοχείο	Όχι
3	03/12/2018	....	2.500,00	600,00	Επίβλεψη έργου	.....	Όχι
4	03/12/2018	....	2.000,00	480,00	Επίβλεψη έργου	Ξενοδοχείο	Όχι
5	04/12/2018	.....	2.000,00	480,00	Επίβλεψη έργου	Ξενοδοχείο	Όχι
Σύνολο			10.700,00	2.568,00			

Κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018, η Δ.Ο.Υ., έκρινε τα λογιστικά αρχεία ελλιπώς ενημερωμένα και αφαίρεσε τη δαπάνη-αγορά που αφορούσε τα εικονικά τιμολόγια, η εξόφληση των οποίων δε διενεργήθηκε με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 23, παρ. 1, περίπτωση β' του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Στη συνέχεια, ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 01.1.2017 – 31.12.2017, και 01.01.2018 - 31.12.2018 σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των άρθρων 21 – 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ίσχυσαν κατά την εν λόγω περίοδο.

Σύμφωνα με τα δεδομένα των τηρούμενων απλογραφικών βιβλίων, των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τις διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος, προέκυψαν τα εξής:

	Φορολογικό έτος 2017	Ποσά δήλωσης (€)	Ποσά ελέγχου (€)
	Καθαρό Κέρδος χρήσης	41.443,14	41.443,14
	Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (καθαρή αξία μερικώς εικονικών)		3.720,00
	Σύνολο καθαρών κερδών	41.443,14	45.163,14
	Φορολογικό έτος 2018	Ποσά δήλωσης (€)	Ποσά ελέγχου (€)
	Καθαρό Κέρδος χρήσης	44.136,87	44.136,87
-	Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (καθαρή αξία μερικώς εικονικών)		10.700,00

-	Σύνολο καθαρών κερδών	44.136,87	54.836,87
---	-----------------------	-----------	-----------

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 – 29 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά το φορολογικό έτος 2017 και 2018 το λογιστικό αποτέλεσμα των ελεγχόμενων χρήσεων σύμφωνα με τον έλεγχο ήταν: **Κέρδη ύψους 45.163,14€ αντί δηλωθειςών κερδών ύψους 41,443,14 ευρώ για το έτος 2017 και κέρδη ύψους 54,836,87 αντί δηλωθειςών κερδών ύψους 44,136,87 για το έτος 2018 αντίστοιχα.**

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για τα φορ. έτη 2017 και 2018 και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα σε σχέση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, ο έλεγχος συνέταξε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ν.4987/2022, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αρ./2023 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα για να λάβει γνώση των διαπιστώσεων και να προσέλθει εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίησή του να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα και απέστειλε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, το με αρ. πρωτ./11-12-2023 υπόμνημά του, οι αιτιάσεις του οποίου δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, ο οποίος προχώρησε στην έκδοση των οριστικών πράξεων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο έλεγχος αναφέρει τα επίμαχα τιμολόγια ως «μερικώς εικονικά» χωρίς σε κανένα σημείο του πορίσματος ελέγχου να εξειδικεύει σε τι συνίσταται η μερική εικονικότητα αυτών των τιμολογίων ή εν πάσει περιπτώσει υπό ποια έννοια τα επίμαχα τιμολόγια είναι «μερικώς εικονικά».
2. Το βάρος της απόδειξης βαρύνει τη φορολογική διοίκηση και όχι τον ίδιο, ο οποίος συναλλάχτηκε με τον εκδότη των τιμολογίων καλόπιστα. Εξάλλου, ο εκδότης είχε επιχείρηση που λειτουργούσε κανονικά, έχοντας ικανό αριθμό εργαζομένων, υπέβαλλε νομότυπα πλήρεις καταστάσεις του αρ. 14§3 ΚΦΔ και η οποιαδήποτε τυχόν πλημμελής

εκτέλεση των φορολογικών του υποχρεώσεων δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών μαζί του.

3. Αναφορικά με τις εργασίες στο ξενοδοχείο, το γεγονός ότι τα συμφωνητικά με την είναι μεταγενέστερα των τιμολογίων του κ. δικαιολογείται εκ του ότι είναι απολύτως σύνηθες και λόγω της σταθερής του συνεργασίας με την να ξεκινάνε εργασίες πριν τη σύνταξη συμφωνητικών. Επίσης, αναφορικά με τη μη προσκόμιση έγγραφης συναίνεσης του εργοδότη για την υποκατάσταση μερικώς στο έργο του κ., αυτή η υποκατάσταση ήταν αμελητέα σε σχέση με τις δικές της εργασίες, αλλά και στην πράξη η μη συναίνεση της για πρόσληψη άλλου υπεργολάβου ποτέ δεν αποτέλεσε αντικείμενο διαφωνίας. Τέλος, για την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων σε ποσά 500,00€ έκαστο και πληρωμή τους με μετρητά, δεν έχει διαπραχθεί καμία φορολογική παράβαση και δε δύναται ο έλεγχος να αμφισβητήσει αυτά ως εικονικά.
4. Αναφορικά με τις εργασίες στα ξενοδοχεία και στην: Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα υπ' αριθμ. ../2018, ../2018, ../2018, ../2018 και ../2018 τιμολόγια του προς την δεν αντιστοιχούν σε αληθείς συμβάσεις είναι εσφαλμένος, αφού τα τιμολόγια αυτά αφορούν την υπ' αρ. 51 σύμβαση. Εν συνεχεία για τη μη έγγραφη συναίνεση του εργοδότη για μερική υποκατάσταση του κ. και για την εξόφληση των τιμολογίων αξίας 500,00€ μετρητοίς, ισχύουν τα ανωτέρω. Αναφορικά με το υπ' αριθμ./30-11-2018 τιμολόγιο του κ., όταν πληρώθηκε από την τότε ενημέρωσε και τον κ. να εκδώσει το τιμολόγιό του για να το εξοφλήσει. Ο κ. όφειλε να εκδώσει το τιμολόγιο μέχρι το τέλος του 2018 και δεν ήταν υποχρεωμένος να εκδώσει κατά το χρόνο παροχής της υπηρεσίας του.
5. Αναφορικά με τις εργασίες μνημάτων από τον Δήμο: Το γεγονός ότι ο διορισμός επιβλέποντα (κ.) δεν ήταν συμβατική του υποχρέωση, δεν αναιρεί το δικαίωμά του να διορίζει όποτε αυτό είναι απαραίτητο.
6. Για τις εργασίες στο Νοσοκομείο: Ο έλεγχος αναφέρει ότι με το άρθρο 10 του/13-09-2017 συμφωνητικού ορίσθηκε ως επιβλέπων, ενώ στην πραγματικότητα γράφει κατά λέξη ότι: « Ο υπεργολάβος υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο του εργοδότη σχετικά με την εκτέλεση των εργασιών που ανέλαβε και την επίβλεψη του προσωπικού του, ο οποίος θα είναι έμπειρος Διπλωματούχος Μηχανικός μέλος ΤΕΕ ή Μηχανικός Τ.Ε. και σε κάθε περίπτωση άτομο που έχει κατά δήλωση του Υπεργολάβου, τη σχετική εμπειρία στις εργασίες που αναλαμβάνει να εκτελέσει ο υπεργολάβος με το παρόν...». Συνεπώς ότι είναι ανακριβές αυτό που αναφέρει ο έλεγχος.

7. Για τις εργασίες στο ξενοδοχείο «.....» στην : Η προς την οποία εξέδωσε το τιμολόγιο του είναι κατασκευαστική εταιρία και εργοδότης του. Το είναι τμήμα του ξενοδοχείου και αυτό αναφέρεται στην 2^η πιστοποίηση εργασιών με τυπωμένη σημείωση στο έντυπο της πιστοποίησης. Επιπλέον, ο έλεγχος αντιστρέφει το βάρος απόδειξης αφού εκείνος πρέπει να αποδείξει ότι ο κ. δεν έκανε επίβλεψη.
8. Για τις εργασίες στα ξενοδοχεία και: το έργο ξεκίνησε το 2017 και ολοκληρώθηκε μέσα στο 2018, ασχέτως του χρόνου παράδοσης που αναγράφεται στα συμφωνητικά. Οι εργασίες συνεχίστηκαν και μετά την αποχώρηση της και συνέχισε τις εργασίες απ' ευθείας με εργοδότη τον κύριο του έργου την Με τον κ. που έκανε επίβλεψη έκλεισε λογαριασμό όταν τελείωσε τις δικές του εργασίες στο σύνολο, το έτος 2018.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να

προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου ν.4987/2022, 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 65 του ν.4987/2022: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν

εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [...].»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι:

« 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1.Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, στην Πολ. 1003/31-12- 2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους , αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.**

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 11 του ν. 4308/2014: 1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν. 4174/2013: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η

ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1238/2018 του ΣτΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου.....είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)...)»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), **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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ2316/1991, 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση «.....» και αφορούν την παροχή

υπηρεσιών, είναι μερικώς εικονικές χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, για τους ακόλουθους λόγους:

- Η εκδότρια επιχείρηση φέρεται να έχει πραγματοποιήσει μεγάλο πλήθος κατασκευαστικών και λοιπών εργασιών ανά τη χώρα απασχολώντας συνολικά δύο (2) ανειδίκευτους εργάτες στο έτος 2017 και τέσσερις (4) ανειδίκευτους εργάτες στο έτος 2018. Σε κάποιους δε μήνες απασχόλησε έναν εργάτη ή και κανένα, επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει όλες αυτές τις υπηρεσίες.
- Στα βιβλία του εκδότη δεν βρέθηκαν καταχωρημένες δαπάνες για έξοδα μετακίνησης και διαμονής των εργατών που απασχολούνταν στα εκτός έδρας έργα.
- Από την περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, προέκυψε ότι ο εκδότης μέσω των ανειδίκευτων εργατών που απασχόλησε, εκτός των εργασιών που δεν χρειάζονται εξειδίκευση (χρωματισμοί κλπ) παρείχε πλήθος διαφορετικών υπηρεσιών, που δεν μπορούσαν να πραγματοποιηθούν από μη εξειδικευμένο προσωπικό.
- Οι αγορές υλικών που πραγματοποίησε ο εκδότης ύψους 6.400,00€ και 36.000,00€ (κατά προσέγγιση) στα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, δεν ήταν αρκετές για να καλύψουν τις ζητούμενες απαιτήσεις για τις συναλλαγές που απαιτούσαν υλικά, σύμφωνα με τα ιδιωτικά συμφωνητικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.
- Ο εκδότης στα ελεγχόμενα έτη δε διέθετε μεταφορικά μέσα (ΦΙΧ) ώστε να πραγματοποιήσει τις μεταφορές μπαζών και άλλων υλικών από τις αποξηλώσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει.
- Ο εκδότης συχνά καταστρατηγούσε τις διατάξεις της περ. β' του αρ. 23 ν. 4172/2013 αναφορικά με την εξόφληση με τραπεζικό μέσο για συναλλαγές μεγαλύτερες των 500,00€.
- Ο εκδότης πραγματοποίησε μεγάλες μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων για τις οποίες ο ίδιος αναφέρει πως πρόκειται για πληρωμή προμηθευτών του ή για πληρωμή προσωπικών του δαπανών χωρίς να προσκομίσει κανένα δικαιολογητικό έγγραφο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Επιπλέον πραγματοποίησε μεγάλες αναλήψεις μετρητών, ενώ οι οικογενειακές – προσωπικές δαπάνες πληρώνονται μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών.
- Από το μητρώο παγίων που προσκομίστηκε στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης έχει στην κατοχή του μόνο εργαλεία και κανένα μηχάνημα, για να παράσχει τις υπηρεσίες, οι οποίες απαιτούν και τη χρήση μηχανημάτων όπως σκυροδετήσεις, εκσκαφές κλπ.
- Ο εκδότης υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Ε. και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με δαπάνες που δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία του, δεν συμπεριλήφθηκαν στις καταστάσεις εξόδων – εσόδων από τον ίδιο ή από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις και κατά συνέπεια δεν

πραγματοποιήθηκαν, η προσθήκη δε αυτών των μη πραγματοποιημένων δαπανών έγινε απ' την πλευρά του, προκειμένου να αποφύγει την απόδοση φόρων στο Δημόσιο.

Επειδή η επιχείρηση «.....» εξέδωσε εκατόν εξήντα τέσσερα (164) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στο φορολογικό έτος 2017, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας καθαρής αξίας 160.733,00€. πλέον ΦΠΑ 38.575,92€ και διακόσια εβδομήντα πέντε (275) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία για το φορ. έτος 2018, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας καθαρής αξίας 402.086,64€, πλέον ΦΠΑ 96.500,79€.

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα υπ' αριθμ. (αρ. κατ./28-02-2018) και .. (αρ. κατ./04-04-2018) συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρίας ΑΚΤΩΡ ΑΤΕ ΑΦΜ 094149722.

Επειδή το περιεχόμενο των ανωτέρω συμφωνητικών αντιδιαστέλλεται πλήρως με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα καθώς :

Στο αρ. 6 του με αρ. κατ./28-2-2018 συμφωνητικού (εργασίες γαρμπιλομωσaiκών αρχικού ενδεικτικού προϋπολογισμού 28.796,00€ άνευ ΦΠΑ). ορίζεται ως ημερομηνία εγκατάστασης του υπερβολάβου και έναρξης των εργασιών η όγδοη εργάσιμη ημέρα από την υπογραφή του συμφωνητικού και ως ημερομηνία ολοκλήρωσης η 20^η μέρα από την υπογραφή του συμφωνητικού (ημερομηνία υπογραφής 28/2/2018). Στο αρ. 10 αυτού αναφέρεται ότι ο προσφεύγων ορίζεται ως επιβλέπων μηχανικός για το έργο και εκπρόσωπος απέναντι στον εργοδότη τον ίδιο. Ο επιβλέπων μηχανικός ορίζεται ότι παρίσταται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου και μέχρι την ολοκλήρωσή του. Στο αρ. 17 ορίζεται ότι ο εργολάβος υποχρεούται να παραδίδει καθημερινά στον εργοδότη πίνακα του απασχολούμενου στο έργο εργατοτεχνικού προσωπικού, κατάλογο των μηχανημάτων που απασχολήθηκαν στο έργο και κατάλογο εργασιών που εκτέλεσε. Στο αρ. 22 ορίζεται ότι απαγορεύεται στον υπερβολάβο, με ποινή άμεσης έκπτωσης να εκχωρήσει

άμεσα ή έμμεσα, μερικά ή ολικά την παρούσα υπεργολαβία προς άλλο πρόσωπο ή εταιρεία, χωρίς την προηγούμενη ρητή έγγραφη συναίνεση του εργοδότη.

Στο αρ. 6 του με αρ. κατ./04-04-2018 συμφωνητικού (χωματουργικές εργασίες διάστρωσης σκυροδέματος στη δημοτική οδό και στον περιβάλλοντα χώρο αρχικού ενδεικτικού προϋπολογισμού 27.142,32€ άνευ ΦΠΑ), ορίζεται ως ημερομηνία εγκατάστασης του υπεργολάβου και έναρξης των εργασιών η όγδοη εργάσιμη ημέρα από την υπογραφή του συμφωνητικού και ως ημερομηνία ολοκλήρωσης η 10^η μέρα από την υπογραφή του συμφωνητικού (ημερομηνία υπογραφής 4/4/2018). Στους υπόλοιπους όρους του το συμφωνητικό αναφέρει ότι και το προγενέστερο συμφωνητικό με αρ. κατ./28-02-2018.

Για τα δύο αυτά έργα που περιγράφονται στα ανωτέρω συμφωνητικά εκδόθηκαν, κατά δήλωση του προσφεύγοντος τα εξής τιμολόγια:

Το ν. ../15-3-2018 καθαρής αξίας 28.324,50€

Το ν. ../20-4-2018 καθαρής αξίας 27.142,32

Το ν. ../3-4-2017 καθαρής αξίας 10.903,95€

Σημειώτον, από τον έλεγχο προκύπτει ότι το τιμ. ../3-4-2017 δεν αφορά τα παραπάνω συμφωνητικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, καθώς πρόκειται για τιμολόγιο με έκδοση το έτος 2017.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε τα παρακάτω τιμολόγια με εκδότη τον, κατά δήλωση του προσφεύγοντος αφορούν στα παρακάτω αναγραφόμενα έργα:

α/α	Ημερομηνία	Αριθμός τιμολογίου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία	Τόπος παροχής
1	29/11/2017	...	500,00	120,00	Κατασκευή κρασπέδων στο ξενοδοχείο στα	..
2	07/12/2017	....	500,00	120,00	Κατασκευή στηθαίου στο ξενοδοχείο στα .....	....
3	22/12/2017	....	500,00	120,00	Διάστρωση εδαφόπλακας από διατομή Δ1 έως διατομή Δ30 στο ξενοδοχείο στα .....	.....

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο τα παραπάνω συμφωνητικά εκδόθηκαν το προγενέστερο έτος (πριν την ανάθεση των εργασιών στον προσφεύγοντα), ενώ δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συμφωνητικά που να αφορούν εργασίες στο διάστημα που έχουν εκδοθεί τα τιμολόγια. Επιπλέον κατά δήλωση του προσφεύγοντος δεν συνάφθηκαν συμφωνητικά μεταξύ αυτού και του εκδότη

Κατά συνέπεια, οι όροι των συμφωνητικών όχι μόνο δεν επιβεβαιώνουν τη μετατόπιση ευθυνών από τον προσφεύγοντα στον κ., αλλά αντιθέτως προβλέπουν και την ποινή της έκπτωσης από

τη διαχείριση του έργου. Επιπλέον οι όροι των συμφωνητικών προβλέπουν την έναρξη των εργασιών μετά την υπογραφή των συμφωνητικών και όχι πριν όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, όλα τα τιμολόγια καθαρής αξίας 500,00€ πληρώθηκαν κατά δήλωση του προσφεύγοντος με μετρητά. Ωστόσο, η συστηματική έκδοση τιμολογίων με καθαρή αξία 500,00€ ή ελάχιστα μικρότερη, έχει ως συνέπεια την καταστρατήγηση των διατάξεων της περ. β' του αρ. 23 ν. 4172/2013, για εξόφληση με τραπεζικό μέσο για συναλλαγές μεγαλύτερες των 500,00€.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή στο αρ. 6 του συμφωνητικού ν 51, με αντικείμενο υπερβολαβίας την κατασκευή φρεατίων αρχικού ενδεικτικού προϋπολογισμού 37.778,00€ άνευ ΦΠΑ ,μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρίας (εργοδότη) ορίζεται ως ημερομηνία εγκατάστασης του υπερβολάβου και έναρξης των εργασιών η όγδοη εργάσιμη ημέρα από την υπογραφή του συμφωνητικού και ως ημερομηνία ολοκλήρωσης η 120^η μέρα από την όγδοη ημέρα υπογραφής του συμφωνητικού (ημερομηνία υπογραφής 17/10/2017). Στους υπόλοιπους όρους του στο συμφωνητικό ισχύουν οι όροι που αναγράφονται και στα προγενέστερα συμφωνητικά (βλ. αρ. κατ. 1016/28-02-2018)

Για τα έργα που περιγράφονται στα ανωτέρω συμφωνητικά (No. 51) καθώς στο No 59 εκδόθηκαν κατά δήλωση του προσφεύγοντος τα εξής τιμολόγια:

Το υπ' αρ.../15-3-2018 καθαρής αξίας 17.802,00

Το υπ' αρ. ../30-03-2018 καθαρής αξίας 19.921,00€

Το υπ' αρ. ../2-4-2018 καθαρής αξίας 4.651,27€

Το υπ' αρ. ../20-04-2018 καθαρής αξίας 39.000,00€

Το υπ' αρ. ../30-04-2018 καθαρής αξίας 7.991,75€

Το υπ' αρ. ../14-06-2018 καθαρής αξίας 36.717,60€

Το υπ' αρ. ../14-06-2018 καθαρής αξίας 845,00€

Το υπ' αρ. ../16-06-2018 (δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου)

Το υπ' αρ. ../5-7-2018 καθαρής αξίας 16.153,00€

Από τον έλεγχο των παραστατικών προκύπτει ότι τα τιμολόγια No ../02-04-2018, ../20-4-2018, ../30-4-2018, ../14-6-2018, ../14-6-2018 δεν αφορούν στα παραπάνω συμφωνητικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, καθώς δεν αφορούν σε έργο κατασκευής φρεατίων, αφού σύμφωνα με την υπ' αρ. 51 σύμβαση ως αντικείμενο εργασιών ορίζεται η κατασκευή φρεατίων. Τα τιμολόγια αυτά αφορούν σε κατασκευή βιομηχανικών δαπέδων, σε κατασκευή γαρμπομοσασικών δαπέδων και σε διάστρωση γαρμπομοσασικών δαπέδων. Επιπλέον, το τιμ. No ../5-7-2018 καθαρής αξίας 16.153,00€ δεν είναι εντός της προθεσμίας που ορίζεται στο αρ. 6 του ανωτέρω

συμφωνητικού και η αξία του είναι εκτός του ενδεικτικού προϋπολογισμού (ο οποίος καλύπτεται από τα τιμολόγια Νο ../15-3-2015 και ../30-3-2018).

ΧΡΗΣΗ 2017

α/α	Ημερομηνία	Αριθμός τιμολογίου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία	Τόπος παροχής
1	14/12/2017	...	720,00	172,80	Κατασκευή δύο φρεατίων υψηλής τάσης στο Ξενοδοχείο ... στη .....	.....
2	27/12/2017	...	500,00	120,00	Κατασκευή φρεατίου ύδρευσης στο Ξενοδοχείο στη .....	.....
3	28/12/2017	..	500,00	120,00	Κατασκευή φρεατίου ύδρευσης στο Ξενοδοχείο στη	
4	29/12/2017	...	500,00	120,00	Κατασκευή φρεατίου ύδρευσης στο Ξενοδοχείο στη	

ΧΡΗΣΗ 2018

α/α	Ημερομηνία	Αριθμός τιμολογίου	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία	Τόπος παροχής
1	30/11/2018	.....	3.500,00	840,00	Επίβλεψη για το έργο Ξενοδοχείο στη	Ξενοδοχείο

Επειδή, δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής, έγγραφη συναίνεση του εργοδότη, κατά τα οριζόμενα στο αρ. 22 των ανωτέρω συμφωνητικών, για την εκχώρηση της υπεργολαβίας προς τον κ. ΑΦΜ

Επειδή δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο αρ. 17 των ανωτέρω συμφωνητικών πίνακας του απασχολούμενου στο έργο εργατοτεχνικού προσωπικού, κατάλογος των μηχανημάτων που απασχολήθηκαν στο έργο και κατάλογος των εργασιών που εκτελέστηκαν. Επειδή όλα τα ανωτέρω τιμολόγια καθαρής αξίας 500,00€ πληρώθηκαν κατά δήλωση του προσφεύγοντος με μετρητά, όμως η συστηματική έκδοση τιμολογίων με καθαρή αξία 500,00€ ή ελάχιστα μικρότερη, έχει ως συνέπεια την καταστρατήγηση των διατάξεων της περ. β' του αρ. 23 ν. 4172/2013 για εξόφληση με τραπεζικό μέσο για συναλλαγές μεγαλύτερες των 500,00€.

Επειδή το τιμολόγιο Νο ../30-11-2018 αφορά σε επίβλεψη του έργου επί των ανωτέρω εργασιών, ωστόσο το τιμολόγιο αυτό δεν έχει εκδοθεί εντός των χρονικών ορίων του αρ. 6 του συμφωνητικού. Σύμφωνα με το αρ. 11 του ν. 4308/2014 το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την ολοκλήρωση των υπηρεσιών που έχουν παραχθεί. Το έργο βάσει του αρ. 6 του συμφωνητικού θα

ολοκληρωνόταν εντός 120 ημερών, συνεπώς στις ημερομηνίες αυτές τιμολογήθηκε και από τον προσφεύγοντα προς την (σχετ. τα τιμολόγια/15-3-2018,/30-3-2018).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του συμφωνητικού επιβλέπων μηχανικός για το έργο ορίστηκε ο και όχι ο, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ο οποίος όφειλε βάσει του ίδιου άρθρου να παρίσταται καθ' όλη τη διάρκεια του έργου και μέχρι την ολοκλήρωσή του.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του περί ανάγκης ανάθεσης της επίβλεψης του έργου στον κ., παρά αναφέρεται γενικά και αόριστα σε ταξίδια και υποχρεώσεις ανά την επικράτεια. Επιπλέον, το επίμαχο τιμολόγιο (...../30-11-2018) δεν έχει εκδοθεί εντός των χρονικών ορίων του αρ. 6 που ορίζεται στο συμφωνητικό, ήτοι εντός 120 ημερών από την 08-06-2018.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό:

Επειδή στο αρ. 10 του/13-09-2017 συμφωνητικού υπεργολαβίας για την εκτέλεση του έργου «Μελέτη – Κατασκευή – Εξοπλισμός του Γενικού Νοσοκομείου» μεταξύ της (εργοδότης) και του «.....» (υπεργολάβος) αναφέρεται κατά λέξει ότι:

« Ο υπεργολάβος υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο του εργοδότη σχετικά με την εκτέλεση των εργασιών που ανέλαβε και την επίβλεψη του προσωπικού του, ο οποίος θα είναι έμπειρος Διπλωματούχος Μηχανικός μέλος ΤΕΕ ή Μηχανικός Τ.Ε. και σε κάθε περίπτωση άτομο που έχει κατά δήλωση του Υπεργολάβου, την σχετική εμπειρία στις εργασίες που αναλαμβάνει να εκτελέσει ο υπεργολάβος με το παρόν. Ο εκπρόσωπος του Υπεργολάβου έχει τις κάθε είδους υποχρεώσεις και ευθύνες που προβλέπει η ισχύουσα Νομοθεσία για τον «Επιβλέποντα Μηχανικό». Ήδη δια του παρόντος ορίζει ο Υπεργολάβος ως εκπρόσωπό του έναντι του Εργοδότη τον κο

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν είχε ορισθεί από το συμφωνητικό ως επιβλέπων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό:

Επειδή, στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε η 2^η πιστοποίηση εργασιών όπου εργοδότης εμφανίζεται η εταιρεία και αντισυμβαλλόμενος ο προσφεύγων. Δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής αντίγραφο του συμφωνητικού μεταξύ της εργοδότης και του υπεργολάβου.

Για το ανωτέρω έργο εκδόθηκαν κατά δήλωση του προσφεύγοντος τα υπ' αρ./19-03-2018

Επειδή, δεν αποδεικνύεται και δεν αιτιολογείται πώς μία εταιρεία με προϋπηρεσία ετών στον κλάδο, όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται για την επιχείρησή του, δέχεται να αναλάβει τρίτος την επίβλεψη των έργων του και να πιστοποιεί την καλή εκτέλεση αυτών , χωρίς να έχει καταρτιστεί κάποιο συμφωνητικό υπεργολαβίας, ώστε να υπάρχει δικλείδα ασφαλείας σε περίπτωση κακοτεχνίας ή άλλων πιθανών προβλημάτων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 11-12-2023 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./09-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την με αριθμ./11-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	1.674,00€	1.674,00€
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022	837,00€	837,00€
Εισφορά αλληλεγγύης	279,06€	279,06€
Ποσό για καταβολή	2.790,06€	2.790,06€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

Με την με αριθμ./11-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018

Φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	4.815,00€	4.815,00€
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022	2.407,50€	2.407,50€
Εισφορά αλληλεγγύης	802,50€	802,50€
Ποσό για καταβολή	8.025,00€	8.025,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4987/2022.

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./11-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	892,80€	892,80€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.358,13€	8.358,13€

Με την με αριθμ./11-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	892,80€	892,80€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022	446,40€	446,40€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1339,20€	1339,20€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.390,62€	4.390,62€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που

πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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