



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26.06.2024

Αριθμός απόφασης: 1604

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **ΑΦΜ** κατά: α) της υπ' αρ./**29.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 β) της υπ' αρ./**29.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του
7. Το από 24.05.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα και ηλεκτρονικό αρχείο της προσφεύγουσας.
8. Την υπ' αρ. ../27.05.2024 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας του ως άνω συμπληρωματικού υπομνήματος και ηλεκτρονικού αρχείου προς
9. Την υπ' αρ. ../27.05.2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής
10. Την υπ' αρ. πρωτ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ απάντηση του Προϊσταμένου του
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./**29.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (με κύρια δραστηριότητα ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας δερματολογίας - αφροδισιολογίας) φόρος 127.869,23€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 63.934,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 191.803,85€, κατόπιν διαπίστωσης μη δήλωσης εισοδημάτων ύψους 440.928,40€.

Με την υπ' αρ./**29.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017–31.12.2017 του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας φόρος 9.916,59€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 4.958,29€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.874,88€, λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος ποσοστού έκπτωσης ΦΠΑ (pro-rata) σε πράξεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 29.12.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013, Φ.Π.Α του ν.2859/2000 του δυνάμει της υπ' αρ./25.10.2023 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Παράβαση νόμου-Ανυπαρξία των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων για την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων-πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων νομοθετικών διατάξεων.

Συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή 1)Αντίγραφο του βιβλίου εσόδων της εταιρείας 2) Κατάσταση εισπράξεων (αποδείξεων) για το ελεγχόμενο έτος 3) Δελτίο παρουσίας πελατών για το ελεγχόμενο έτος 4) Λίστα χρεώσεων-πιστώσεων ανά μέλος για το ελεγχόμενο έτος 5) Καρτέλες (ενδεικτικά) πελατών της 6) Κατάσταση πελατών με επισήμανση εκείνων που δεν είχαν εκτελέσει υπηρεσίες εντός του 2017 7) Καρτέλες των ως άνω πελατών 8) Πίνακα εισπράξεων – εκτελέσεων 2017 – 2023 9) Κατάσταση επιστροφών σε πελάτες της εταιρείας εντός του έτους 2017 10) Αντίγραφο καρτέλας 11) Αποδείξεις επιστροφής 12) Καταθέσεις επιστροφών 13) Δελτία παραγγελίας ... 14) Κατάλογο παρεχόμενων υπηρεσιών της εταιρείας.

Στις 24.05.2024 και στις 25.05.2024 η προσφεύγουσα ανήρτησε συμπληρωματικό υπόμνημα και ηλεκτρονικό αρχείο, ως νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 72 Κ.Φ.Δ., με α) Δελτία παρουσίας πελάτη, τα οποία συμπληρώνονται όταν ο πελάτης πραγματοποιεί (εκτελεί) τη χρήση μιας υπηρεσίας στην εταιρεία, β) Δελτία προσφορών, τα οποία αφορούν παραγγελίες του πελάτη για μελλοντικές υπηρεσίες, η πραγματοποίηση των οποίων εναπόκειται στην διακριτική ευχέρειά του και γ) Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, οι οποίες εκδίδονται όταν ο πελάτης καταβάλει το σχετικό τίμημα για την παρασχεθείσα σε αυτόν υπηρεσία. Τα εν λόγω

συμπληρωματικά στοιχεία αφορούν τους κάτωθι ενδεικτικά αναφερόμενους στην ενδικοφανή προσφυγή πελάτες:

.....

Επειδή, στο άρθρο 64 του 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, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....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, 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

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 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 3: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία «1. 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, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων...».

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος «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...»

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 11: «Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:...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) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού».

Άρθρο 13: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2014, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014: «Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)... 11.1.2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα... Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης...13.1.4. Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως

προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της εισπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1223/2015, ορίζεται ότι: 5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 με τις διατάξεις του άρθρου 8 τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρία το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 δραστηριοποιούνταν σε ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας αφροδισολογίας – δερματολογίας στη, τηρούσε απλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία στο φορολογικό έτος 2017 πραγματοποίησε έσοδα από «Εκτελεσθέν» Εισόδημα με ΦΠΑ και χωρίς ΦΠΑ», από «Παροχή Υπηρεσίας» με ΦΠΑ και χωρίς ΦΠΑ», καθώς και έσοδα από πώληση εμπορευμάτων.

Στην με αρ./23.07.2018 υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων (έντυπο Ε3), η προσφεύγουσα στα ακαθάριστα έσοδά της συμπεριέλαβε το συνολικό ποσό 620.995,86 ευρώ που αφορούν το «Εκτελεσθέν Εισόδημα», από τα πακέτα προσφορών των πελατών της.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο εκπλήρωσης του καταστατικού της σκοπού και προκειμένου να προσελκύσει πελατεία και να αυξήσει τα ακαθάριστα έσοδά της παρέχει στους πελάτες της πακέτα υπηρεσιών και προσφορών, μέσω των οποίων οι πελάτες της επί της ουσίας προπληρώνουν την παροχή των υπηρεσιών τους, τις οποίες λαμβάνουν εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο. Όταν ένας πελάτης αγοράζει πακέτο υπηρεσιών και καταβάλλει το σχετικό τίμημα, η εταιρία εκδίδει το φορολογικό στοιχείο και αποδίδει τον αναλογούντα και εισπραχθέντα ΦΠΑ μέσω της οικείας περιοδικής δήλωσης. Καταγράφει δε και καταχωρεί στα βιβλία της άπαντα τα έσοδά της, εφαρμόζοντας με τον τρόπο αυτό τις διατάξεις του ν. 4308/2014. Σύμφωνα δε την αρχή του δεδουλευμένου, ισχυρίζεται ότι έχει συμπεριλάβει στην οικεία φορολογική δήλωση το εισόδημα που έχει πραγματοποιηθεί από την παροχή υπηρεσιών προς τους πελάτες της εντός του οικείου φορολογικού έτους (ήτοι το εκτελεσμένο εισόδημα).

Επειδή, ωστόσο, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν προέκυψε ο τρόπος παρακολούθησης των συναλλαγών της με τους πελάτες της καθώς δεν παρασχέθηκαν πληροφορίες και στοιχεία που κρίθηκαν από τον έλεγχο απαραίτητα, προκειμένου να τεκμηριωθεί η πραγματοποίηση της παρεχόμενης υπηρεσίας και η αξία (δεδουλευμένου) από κάθε αποκτηθέν πακέτο καθώς και συνακόλουθα το ύψος του ανεκτέλεστου τμήματος (μη δεδουλευμένου) κάθε πακέτου ώστε να επαληθευτεί η συμφωνία των δεδομένων των βιβλίων και

των δηλώσεων. Συγκεκριμένα δεν προσκομίσθηκαν και δεν παρασχέθηκαν πληροφορίες όπως για:

- Τα συμφωνητικά που σύναψε με πελάτες, τις υπηρεσίες που τους παρείχε και τους όρους κάλυψης του κάθε πακέτου, την ημερομηνία που συνάφθηκε το κάθε πακέτο παροχής υπηρεσιών, τη χρονική περίοδος που καλύπτει, το χρηματικό ποσό του συνόλου των παρεχόμενων υπηρεσιών, τον αριθμό των επισκέψεων που δύναται να πραγματοποιεί ο κάθε πελάτης στα πλαίσια του πακέτου επισκέψεων.
- Πόσες από τις επισκέψεις, που περιλαμβάνονται στο πακέτο, πραγματοποιήθηκαν σε κάθε έτος από τον κάθε πελάτη και πόσες μεταφέρθηκαν σε επόμενο έτος ή πόσες από αυτές δεν θα πραγματοποιηθούν τελικά για κάποιο λόγο.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε καταχωρίσεις στα βιβλία της, ούτε προσκόμισε/επέδειξε πρόσθετα βοηθητικά αρχεία που να προσδιορίζουν το μη εκτελεσθέν εισόδημα, δηλαδή αν μεταφέρεται σε επόμενο ή επόμενα φορολογικά έτη ή αν δεν εκτελέστηκε, οπότε όφειλε να εκδώσει και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) και να κατέχει παραστατικά που να τεκμηριώνουν την επιστροφή των χρημάτων στους πελάτες.

Επίσης, δεν προσκομίστηκε κανένα πρόσθετο λογιστικό αρχείο (βιβλίο/κατάσταση συμφωνιών) που να τεκμηριώνει τις πραγματοποιηθείσες και μη υπηρεσίες, παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών όπως αποδείξεις είσπραξης και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού ούτε καρτέλες των πελατών.

Από την επεξεργασία του αρχείου «Λίστα Χρεώσεων - Πιστώσεων Πελατών» προκύπτει ότι από τους 1854 πελάτες που εμφανίζουν κάποια Πίστωση μέσα στο ελεγχόμενο έτος 2017, δηλαδή που πλήρωσαν για παροχή υπηρεσίας, οι 528, ήτοι ποσοστό 28%, δεν εκτέλεσαν καμία υπηρεσία στο έτος 2017.

Από την επεξεργασία των αρχείων «Κατάσταση αποδείξεων» και «Δελτίο Παρουσίας Πελατών» 50 πελάτες πλήρωσαν για παροχή υπηρεσίας ήδη από το μήνα Ιανουάριο και παρόλα αυτά στο τέλος του έτους 2017 δεν είχαν εκτελέσει καμία υπηρεσία, διαπίστωση που αντιβαίνει κατά πολύ την κοινή λογική.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι πελάτες της αγοράζουν διάφορα πακέτα υπηρεσιών τα οποία εκτελούν σε απροσδιόριστο χρόνο δεν συνάδει με την κοινή συναλλακτική πρακτική.

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ της προσφεύγουσας, το 71,77% των παρεχόμενων υπηρεσιών της για το έτος 2017 αφορά απαλλασσόμενες υπηρεσίες, ήτοι υπηρεσίες ιατρικής και όχι αισθητικής, πράγμα παράδοξο.

Τέλος, από το αρχείο «Λίστα Χρεώσεων-Πιστώσεων» προκύπτει συνολικό ποσοστό εκτέλεσης υπηρεσιών 41,79%. Ειδικότερα, εξετάζοντας τους πελάτες στη βάση της αξίας των λαμβανόμενων υπηρεσιών, βάσει των εκδοθεισών ΑΠΥ, μεγαλύτερης των 10.000,00€ στο έτος 2017, προκύπτει ποσοστό ανεκτέλεστου 60,39%, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

A/A	Ονοματεπώνυμο	Χρέωση	Πίστωση	Ανεκτέλεστο	% Ανεκτέλεστου
1		9.692,58	19.835,48	10.142,90	51,14%
2		5.036,56	15.270,97	10.234,41	67,02%
3		6.455,86	12.775,00	6.319,14	49,46%
4		7.320,60	14.875,00	7.554,40	50,79%
5		1.160,23	13.481,45	12.321,22	91,39%
6		10.478,27	13.949,19	3.470,92	24,88%
7		4.460,25	10.759,68	6.299,43	58,55%
8		5.423,57	12.465,32	7.041,75	56,49%
9		4.449,25	26.212,10	21.762,85	83,03%
10		5.017,30	10.562,10	5.544,80	52,50%
	Σύνολα	59.494,47	150.186,29	90.691,82	60,39%

Από την επεξεργασία των αρχείων «Κατάσταση αποδείξεων» και «Δελτίο Παρουσίας Πελατών» προέκυψαν τα κάτωθι δεδομένα για την πελατίσσα (με την μεγαλύτερη αξία παρασχεθεισών υπηρεσιών στο έτος 2017):

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΠΟΔΕΙΞΗ	Κίνηση	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	Πίστωση	Χρέωση	Υπόλοιπο
3/1/2017		Χρέωση	.....	-	144,99	- 144,99
3/1/2017		Χρέωση	.....	-	189,94	- 334,93
3/1/2017		Χρέωση	.....	-	5,00	- 339,93
4/1/2017		Χρέωση	.....	-	72,49	- 412,42
4/1/2017		Χρέωση	.....	-	189,94	- 602,36
4/1/2017		Χρέωση	.....	-	133,28	- 735,64
4/1/2017		Χρέωση	.....	-	168,75	- 904,39
4/1/2017		Χρέωση	.....	-	50,00	- 954,39
5/1/2017		Χρέωση	.....	-	133,28	- 1.087,67

5/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	232,64	- 1.320,31
27/1/2017	.....	Πίστωση	.....	1.500,00	-	179,69
27/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	232,64	- 52,95
27/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	168,75	- 221,70
27/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	- 271,70
28/1/2017	.....	Πίστωση	.....	1.500,00	-	1.228,30
28/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	133,28	1.095,02
28/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	1.045,02
28/1/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	995,02
30/1/2017	.....	Πίστωση	.....	400,00	-	1.395,02
30/1/2017	.....	Πίστωση	.....	100,00	-	1.495,02
30/1/2017	.....	Πίστωση	.....	400,00	-	1.895,02
30/1/2017	.....	Πίστωση	.....	400,00	-	2.295,02
30/1/2017	.....	Πίστωση	.....	400,00	-	2.695,02
30/1/2017	.....	Πίστωση	.....	300,00	-	2.995,02
19/5/2017	.....	Πίστωση	.....	500,00	-	3.495,02
19/5/2017	.....	Πίστωση	.....	500,00	-	3.995,02
19/5/2017	.....	Πίστωση	.....	500,00	-	4.495,02
19/5/2017	.....	Χρέωση	.....	-	168,75	4.326,27
19/5/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	4.276,27
20/5/2017	.....	Πίστωση	.....	100,00	-	4.376,27
20/5/2017	.....	Πίστωση	.....	600,00	-	4.976,27
20/5/2017	.....	Πίστωση	.....	500,00	-	5.476,27
20/5/2017	.....	Πίστωση	.....	300,00	-	5.776,27
20/5/2017	.....	Χρέωση	.....	-	5,00	5.771,27
20/5/2017	.....	Χρέωση	.....	-	232,64	5.538,63
20/5/2017	.....	Χρέωση	.....	-	133,28	5.405,35
20/5/2017	.....	Χρέωση	.....	-	115,00	5.290,35
22/5/2017	.....	Πίστωση	.....	2.002,00	-	7.292,35
22/5/2017	.....	Πίστωση	.....	3.000,00	-	10.292,35
6/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	206,55	10.085,80
9/6/2017	.....	Πίστωση	.....	300,00	-	10.385,80

9/6/2017	.....	Πίστωση	.....	300,00	-	10.685,80
9/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	189,94	10.495,86
9/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	189,94	10.305,92
9/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	10.255,92
9/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	10.205,92
10/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	189,94	10.015,98
10/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	143,72	9.872,26
10/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	72,00	9.800,26
10/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	9.750,26
10/6/2017	.....	Χρέωση	.....	-	100,00	9.650,26
29/6/2017	.....	Πίστωση	.....	900,00	-	10.550,26
29/6/2017	.....	Πίστωση	.....	1.500,00	-	12.050,26
8/9/2017	.....	Χρέωση	.....	-	265,40	11.784,86
6/10/2017	.....	Χρέωση	.....	-	72,00	11.712,86
6/10/2017	.....	Χρέωση	.....	-	50,00	11.662,86
7/10/2017	.....	Πίστωση	.....	1.000,00	-	12.662,86
7/10/2017	.....	Πίστωση	.....	500,00	-	13.162,86
7/10/2017	.....	Χρέωση	.....	-	5,00	13.157,86
7/10/2017	.....	Χρέωση	.....	-	5,00	13.152,86
10/10/2017	.....	Πίστωση	.....	800,00	-	13.952,86
12/10/2017	.....	Χρέωση	.....	-	170,34	13.782,52
30/10/2017	.....	Πίστωση	.....	1.000,00	-	14.782,52
30/10/2017	.....	Πίστωση	.....	1.000,00	-	15.782,52
17/11/2017	.....	Χρέωση	.....	-	133,28	15.649,24
18/11/2017	.....	Χρέωση	.....	-	5,00	15.644,24
18/11/2017	.....	Χρέωση	.....	-	5,00	15.639,24
18/11/2017	.....	Χρέωση	.....	-	5,00	15.634,24
29/11/2017	.....	Πίστωση	.....	2.000,00	-	17.634,24
29/11/2017	.....	Πίστωση	.....	3.500,00	-	21.134,24
1/12/2017	.....	Χρέωση	.....	-	92,00	21.042,24
1/12/2017	.....	Χρέωση	.....	-	170,34	20.871,90
1/12/2017	.....	Χρέωση	.....	-	170,34	20.701,56

1/12/2017	.....	Χρέωση	.....	-	265,40	20.436,16
21/12/2017	.....	Πίστωση	.....	401,00	-	20.837,16
21/12/2017	.....	Πίστωση	.....	2.000,00	-	22.837,16
21/12/2017	.....	Πίστωση	.....	100,00	-	22.937,16

Από τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι ενώ στις 30.10.2017 υπήρχε ήδη ανεκτέλεστο υπόλοιπο ποσού 13.782,52€ η πελάτισσα κατέβαλε κατά την ίδια ημερομηνία ποσό 1.000,00€ ευρώ συν 1.000,00€ ευρώ βάσει των χωρίς να εκτελέσει καμία υπηρεσία την ημέρα εκείνη, διαπίστωση που αντιβαίνει την κοινή λογική. Σημειώνεται δε ότι η μια εκ των δυο, εκδόθηκε χωρίς ΦΠΑ – δηλ αφορά παροχή ιατρικής υπηρεσίας κι όχι παροχή αισθητικής υπηρεσίας.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει δήλωσης ποσό σε €	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	διαφορά ποσό σε €
Εμπορική δραστηριότητα	6.468,32	6.468,32	0,00
Παροχή υπηρεσιών	620.995,85	1.061.924,26	440.928,40
Έσοδα συμμετοχών	18.041,78	18.041,78	0,00
Ακαθάριστα έσοδα	645.505,96	1.086.434,36	440.928,40
Φορολογητέα Κέρδη	94.476,02	535.404,42	440.928,40

Επειδή, στις 27.05.2024, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικώς στο (ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.ΕΞ 2024 ΕΜΠ/28.05.2024) η με αρ...../27.05.2024 απόφαση αναπομπής της υπηρεσίας μας των από 24.05.2024 και 25.05.2024 συμπληρωματικών ηλεκτρονικών αρχείων της προσφεύγουσας, προκειμένου η φορολογική αρχή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση και εν συνεχεία να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα, εντός προθεσμίας δεκατεσσάρων (14) ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 και στην παρ. 3 του Κεφ. Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Την ίδια ημέρα (27.05.2024) εκδόθηκε η με αρ./27.05.2024 απόφαση της υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ..

Σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασής μας, λόγω νέων στοιχείων, το και με το με αρ.πρωτ. ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ διαβιβαστικό έγγραφο, απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από 19.06.2024 έγγραφη απάντηση επί της αναπομπής, με τις διαπιστώσεις ελέγχου ως προς τα νέα στοιχεία, όπου παρατίθενται τα κάτωθι:

Ύστερα από την επεξεργασία των ως άνω νέων στοιχείων (παρ. 5 άρθρου 72 του ΚΦΔ) που δεν είχαν τεθεί αρχικά στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

«Τα Δελτία Παρουσίας Πελάτη (Δ.Π.Π.) αντιστοιχούν στις επισκέψεις του κάθε πελάτη δηλ. στο εκτελεσμένο εισόδημα και οι Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) στα συνολικά εισπραχθέντα ποσά για μελλοντικές παρασχεθείσες υπηρεσίες. Η καταχώρηση των εν λόγω στοιχείων (Α.Λ.Σ. και Δ.Π.Π.) πραγματοποιείται από την ελεγχόμενη στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων συγκεντρωτικά.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη διαπιστώθηκε ότι στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της, καταχωρεί στις στήλες «εκτελεσθέν εισόδημα με ΦΠΑ» και «εκτελεσθέν εισόδημα χωρίς ΦΠΑ» συγκεντρωτικά την αξία που προκύπτει από τα Δελτία Παρουσίας Πελάτη, ανά ημέρα.

Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο καταχώρησης στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της ελεγχόμενης βρέθηκαν καταχωρημένα στις στήλες του εκτελεσθέντος εισοδήματος τα αναφερόμενα στην αναπομπή της υπόθεσης Δελτία Παρουσίας Πελάτη (Δ.Π.Π.) βάσει του μοναδικού α/α που φέρουν (ανά πελάτη). Ως προς τον υπολογισμό της συνολικής καταχωρηθείσας αξίας του εκτελεσθέντος εισοδήματος ο έλεγχος αδυνατεί να αποφανθεί από το γεγονός ότι η καταχωρηθείσα συνολική αξία εμπεριέχει και άλλες περιπτώσεις παρουσιών πελατών της ελεγχόμενης, τα Δ.Π.Π. των οποίων δεν προσκομίστηκαν κατά την ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία σας και στην συνέχεια στον έλεγχο.

Με βάση τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία δεν δίνεται η δυνατότητα στον έλεγχο να προσδιορίσει το συνολικό εκτελεσθέν και μη εκτελεσθέν εισόδημα του φορολογικού έτους 2017. Επιπλέον, με βάση την επεξεργασία των νέων στοιχείων δεν μπορεί να επαληθευτεί το συνολικά μεταφερόμενο εισόδημα σε επόμενη/νες χρήσεις.»

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν οι συνολικές περιπτώσεις παρουσιών πελατών (ως προς το εκτελεσθέν εισόδημα) ο έλεγχος δεν δύναται να προβεί σε υπολογισμό του μη εκτελεσθέντος εισοδήματος κατά το φορολογικό έτος 2017, αλλά ούτε προκύπτει από τα βιβλία της προσφεύγουσας (με τη δημιουργία πρόσθετης στήλης στο σκέλος των εσόδων της κλειόμενης

χρήσης «ΕΣΟΔΑ ΥΠΟ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ» κ.λπ.) το συνολικό μη εκτελεσθέν μεταφερόμενο εισόδημα για τα επόμενα φορολογικά έτη ή αν τελικά δεν θα εκτελεστεί, για τον οποιοδήποτε λόγο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση αντίκειται στην συναλλακτική πρακτική αλλά και στην κοινή λογική η προπληρωμή του συνολικού ποσού για την απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσιών και η πραγματοποίησή τους εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο, χωρίς να ορίζεται μέχρι ποιο έτος κατά μέγιστο εκτείνεται η εκτέλεση του πακέτου υπηρεσιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ούτε στο στάδιο του ελέγχου από τη φορολογική αρχή ούτε στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής παρείχε επαρκείς εξηγήσεις ως προς τον τρόπο (μέσω ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων) παρακολούθησης για το μη εκτελεσθέν εισόδημα που αποδεδειγμένα να είχε μεταφερθεί σε επόμενα έτη οπότε και να φορολογήθηκε.

Δια της παρούσας απόφασης υιοθετείται το πόρισμα του και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή ως προς τη προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από την προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ. / **26.01.2024** ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία με ΑΦΜ

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

Η υπ' αρ. / **29.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	127.869,23
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	63.934,62
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	191.803,85

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.

Η υπ' αρ./**29.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου του

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	9.916,59
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	4.958,29
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	14.874,88

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.

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

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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