



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1103

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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).

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. Την από **12-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κάτοικο, επί της οδού, ΤΚ....., κατά της με αριθμό **.../09-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, της υπ' αριθμ. **.../09-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, της υπ' αρ. **.../09-12-2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017 και της υπ' αρ. **.../10-12-2021** πράξης

Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015.

5. Τις ως άνω Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **12-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 αριθμ./**09-1-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 10.202,21€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 5.101,10€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.053,48€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **17.356,79€**, λόγω λήψης εκατόν τριών (103) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 40.190,00€ πλέον ΦΠΑ 9.243,70€.

Με την με αριθμό/**09-12-2021** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 9.243,70€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.621,85€, **ήτοι** συνολικού ποσού **13.865,55€**, λόγω λήψης εκατόν τριών (103) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 40.190,00€ πλέον ΦΠΑ 9.243,70€.

Με την με αριθμό/**09-12-2021** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.621,85€** (9.243,70 x 50%) διότι δεν απέδωσε φόρο ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 ν.4472/2017, είναι ίσο με το πενήντα της εκατό του φόρου που εξέπεσε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Με την με αριθμό/**10-12-2021** προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **6.799,40€** (33.997,00 x 20%) διότι έλαβε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη , κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5, περ.ε΄ του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία , παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ιδίου νόμου και του άρθρου 2 παρ.3 του ΚΦΑΣ ή 5 των Ε.Λ.Π.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 10-12-2021 εκθέσεων ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμων ΦΠΑ και προστίμου αρθ. 7 ν.4337/2015 , που συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ...../10-12-2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Δυνάμει της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος του προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «.....» και αφορά τον έλεγχο του Εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), για το φορολογικό έτος 2015. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. Πρωτ./09-12-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. από το οποίο προκύπτει ότι:

..... του με Α.Φ.Μ..... (εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων) δραστηριοποιήθηκε ως μέρος κυκλώματος εκδόσεως Εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς:

- δεν διαθέτει έδρα, δεν διαθέτει προσωπικό και δεν διαθέτει εξοπλισμό.
- Δεν υπέβαλε δήλωση εισοδήματος και υπάρχει μεγάλη αναντιστοιχία μεταξύ δηλώσεων Φ.Π.Α. και των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προέκυψε ότι οι αγορές και οι δαπάνες ανέρχονται σε πολύ χαμηλό επίπεδο σε σχέση με τις πωλήσεις της.
- Συγκεκριμένα για τη χρήση 2015 υπέβαλε τέσσερις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δήλωσε μόνο στην πρώτη 775,00€ πωλήσεις, όλες οι υπόλοιπες είναι ΜΗΔΕΝΙΚΕΣ.
- Από τον έλεγχο στο τραπεζικό σύστημα δεν προκύπτουν ποσά που να συνάδουν με την δραστηριότητά της.
- Επιπλέον δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και στοιχείων.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. επιβεβαιώνονται όλα τα παραπάνω, συγκεκριμένα :

- Οι Περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν από την του στη χρήση 2015 είναι ΜΗΔΕΝΙΚΕΣ εκτός του Α΄ τριμήνου 2015 όπου αναφέρει εκροές 775,00€.
- Έχει δεκάδες φορολογικές παραβάσεις για ΛΗΨΗ & ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων με συνολικό ποσό καταλογισμού προστίμων 231.743,00€.

- Τα φορολογικά χρέη ανέρχονται σε 2.000.000,00€ και αφορούν καταλογισμούς από φορολογικούς ελέγχους για μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος , Φ.Π.Α. και καταλογισμούς φορολογικών προστίμων.
- Τέλος όσον αφορά τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε δεν έχουν καμία σχέση με την πραγματικότητα, η συγκεντρωτική δε εσόδων στη χρήση 2015 ανέρχεται σε 58.728,00€.
- Υποβλήθηκαν ορισμένες εικονικές δηλώσεις που δεν έχουν καμία σχέση με την πραγματικότητα των στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η

Συνεπώς η ατομική επιχείρηση με στοιχεία «..... με ΑΦΜ» εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν ο προσφεύγων, το φορολογικό έτος 2015. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2015, εκατόν τρία (103) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 40.190,00€ πλέον ΦΠΑ 9.243,70€.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 21/10/2021 το αριθμ. ../21-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α, προστίμου Φ.Π.Α. ν.4472/2017 και προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015, με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση καλείται, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης , να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Ο Προσφεύγων υπέβαλε το αρ. πρωτ./01-12-2021 υπόμνημα αντιρρήσεων. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

- Όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια έγιναν, δηλαδή ότι πράγματι αγόρασε και παρέλαβε στα πλαίσια της άσκησης της επιχείρησής του τα ανταλλακτικά που αναφέρει το κάθε τιμολόγιο. Πλην όμως ο έλεγχος έκρινε επιπροσθέτως ότι πρόκειται για εικονικές συναλλαγές ως προς το πρόσωπο του εκδότη (υπαρκτές συναλλαγές με διαφορετικό πρόσωπο) στις οποίες δεν τελούσε σε καλή πίστη, κρίση όμως που είναι εσφαλμένη.
- Αποτελεί καλόπιστο λήπτη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, αφού κατά τη λήψη των ανταλλακτικών και των σχετικών τιμολογίων υπολάμβανε καλόπιστα ότι η προαναφερόμενη είναι το πρόσωπο που πωλούσε και παρέδιδε αυτά (είτε αυτοπροσώπως είτε δια του συζύγου της που ενεργούσε για λογαριασμό της).

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος παραθέτουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), 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 οποιοσδήποτε 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 βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»*.

Επειδή σύμφωνα με 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, 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, 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 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 ύπαρξης 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 (παράβαση 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 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 **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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. 4174/2013** 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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** 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 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός

χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από 10-12-2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου αρθ. 7 ν.4337/2015 καθώς στην έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ./10-12-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα: «....Από την έρευνα που διενεργήθηκε στον λήπτη των εικονικών τιμολογίων, με Α.Φ.Μ..... διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Τα *ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ* που έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του είναι όλα συνολικής αξίας κάτω των 500,00€ προκειμένου να μην υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης μέσω τραπεζής.

2. Με τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ αυτά αυξήθηκαν οι αγορές της χρήσης με αποτέλεσμα την αύξηση του ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ και επακόλουθα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της χρήσης 2015.
3. Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 506/08.02.2012, ο ΛΗΠΤΗΣ του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι όλα τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ που εκδόθηκαν από την του με Α.Φ.Μ. είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ.....Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά και όσα προκύπτουν από το φάκελο της απάντησης, αποφαίνεται ως εξής: Η ατομική επιχείρηση του κ. έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της στην χρήση 2015 **(103) Εκατόν τρία εικονικά** φορολογικά στοιχεία, τα οποία όπως αποδεικνύεται από τον έλεγχό τους **είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** (συνολικά καθαρής αξίας 40.190,00€ πλέον ΦΠΑ 9.243,70€), για τα οποία όμως ο ελεγχόμενος δεν τελούσε σε καλή πίστη.

Διευκρινίζεται, ότι ο έλεγχος καταλήγει στο ανωτέρω συμπέρασμα :

- Καθώς τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια αγοράσθηκαν, όπως προκύπτει από τους πίνακες που μας προσκόμισε ο ελεγχόμενος όπου απεικονίζεται η διάθεση-πώληση και η απογραφή, στο τέλος της χρήσης, των ανταλλακτικών αυτοκινήτων που αναφέρονται στα Τιμολόγια που εκδόθηκαν από την
- Δηλώθηκαν τα Τιμολόγια αυτά στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της ελεγχόμενης στη χρήση 2015, χωρίς να προκύπτει προσπάθεια απόκρυψης των συναλλαγών.
- Τα Τιμολόγια & Δελτία Αποστολής είναι τυπικά νόμιμα και έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- Τα Τιμολόγια αυτά είναι όλα συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. κάτω των 500,00€, εξοφλήθηκαν με μετρητά, ενώ έπρεπε να εξοφληθούν μέσω Τραπέζης, αν και δεν υπήρχε υποχρέωση, προκειμένου να διασφαλίσει ο ελεγχόμενος την ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ. Η λήψη σε μία χρήση εκατόν τριών τιμολογίων όλων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. κάτω των 500,00€, καταδεικνύει ότι αυτά εκδίδονταν για να αποφύγουν την πληρωμή μέσω τραπέζης.
- Στην ελεγχόμενη επιχείρηση στη χρήση 2015 δεν έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις των Ε.Λ.Π.
- Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν γνώριζε την εικονικότητα της επιχείρησης της, καταλήγει στο συμπέρασμα πως πρόκειται περί Εικονικών συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη (υπαρκτές συναλλαγές με διαφορετικό πρόσωπο) στις οποίες ο ελεγχόμενος δεν τελούσε σε καλή πίστη, επειδή η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα

τιμολόγια, διότι: δεν υπήρχε εξοπλισμός ή εξαρτήματα στην έδρα της, δεν υπήρξε ποτέ τοποθέτηση εξοπλισμού στην έδρα της, δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε αγορές παρά μόνο ελάχιστες, σε πολύ χαμηλό επίπεδο σε σχέση με τις πωλήσεις της & επειδή η πλήρης εξόφληση της αξίας των τιμολογίων δεν έγινε μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων.

- Επίσης επειδή δεν πληρούνται και οι τρεις προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1097/2016, συγκεκριμένα δεν πληρείται η β) περίπτωση όπου ο ΕΚΔΟΤΗΣ ΔΕΝ ΔΙΑΘΕΤΕΙ ΕΔΡΑ, ΔΕΝ ΔΙΑΘΕΤΕΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ & ΕΞΟΠΛΙΣΜΟ σύμφωνα με το έγγραφο της Δ.Ο.Υ., η οποία διενεργεί τον φορολογικό έλεγχο στην Εκδότρια των ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ λόγω αρμοδιότητάς της, η ελεγχόμενη **δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.**
- Τέλος σύμφωνα με την με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ. του Κράτους, δεν αναγνωρίζεται η συνολική αξία των Τιμολογίων **με αποτέλεσμα την μη έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τα παρακάτω: III.** Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου....»

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στις οποίες ο προσφεύγων δεν τελούσε σε καλή πίστη, δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 10-12-2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμων ΦΠΑ και προστίμου αρθ. 7 ν.4337/2015, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά στην πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και στο πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων έπρεπε σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 5 και 15 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) να εφαρμόσει κατά την κρίση του τις κατάλληλες δικλίδες ώστε να διασφαλίσει την αξιοπιστία και την αυθεντικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο με το

οποίο συναλλασσόταν και πλήρωνε, ώστε να καθιστά τις συναλλαγές του αξιόπιστες και πραγματικές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των συναλλαγών καθώς και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Η με αριθμό/**09-1-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	17.356,79€	17.356,79€

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

2. Η με αριθμό/**09-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α /Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., φορολογικού έτους 2015,

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	13.865,55€	13.865,55€

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

3. Η με αριθμό/**09-12-2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	4.621,85€	4.621,85€

4. Η με αριθμό .../10-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.799,40€	6.799,40€

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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

