



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-01-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 63

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των:

Α) με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και

Β) με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του ίδιου Προϊσταμένου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.386,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 693,00€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **2.079,00€** λόγω προσθήκης στα αποτελέσματα λογιστικών διαφορών ύψους 6.300,00€ από εικονικά τιμολόγια.

Με τη με αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.512,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 756,00€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **2.268,00€** λόγω έκπτωσης ΦΠΑ 1.512,00€ ως λήπτης εικονικών τιμολογίων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από 20-07-2022 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ./13-01-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2016.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία των με αρ. πρωτ./17-01-2019 και/24-06-2020 Δελτίων Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων φέρεται να είναι λήπτης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2016, με εκδότρια την οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ. ως ακολούθως:

Α/Α	Είδος στοιχείου	Εκδότης Στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία		ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
1	Τ.Π.Υ		351B	20/8/2016	Επισκευές μεσόπορτες, κόντρα πλακέ, αλλαγή κλειδαριές	1.400,00€	336,00€	1.736,00€
2	Τ.Π.Υ		352B	23/8/2016	Συντήρηση σωληνώσεων πισίνας και καθαρισμός φίλτρων	1.350,00€	324,00€	1.674,00€
3	Τ.Π.Υ		353B	27/8/2016	Καθαρισμός βιολογικού και	850,00€	204,00€	1.054,00€

					συντήρηση			
4	Τ.Π.Υ		354B	30/8/2016	Μόνωση δεξαμενής νερού και καθαρισμός	1.300,00€	312,00€	1.612,00€
5	Τ.Π.Υ		355B	03/9/2016	Συντήρηση καυστήρων ζεστού νερού, αλλαγή σωληνώσεων και καθαρισμός	1.400,00€	336,00€	1.736,00€
					Σύνολο	6.300,00€	1.512,00€	7.812,00€

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τα ως άνω Δελτία Πληροφοριών και δυνάμει της υπ' αριθμό/05-04-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και προέκυψε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2016 είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για τους εξής λόγους:

1. Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 05-03-2007 με έδρα στη διεύθυνση χωρίς όμως ποτέ να λειτουργήσει στον εν λόγω χώρο σύμφωνα με τα προσκομισθέντα έγγραφα του ιδιοκτήτη του ακινήτου αυτού. Επιπλέον, η επιχείρηση δεν διαθέτει άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις.
2. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. δεν ανταποκρίθηκε σε δύο προσκλήσεις της φορολογικής αρχής.
3. Οι δραστηριότητες της ελεγχόμενης, σύμφωνα με το μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., είναι διαφορετικές σε σχέση με το είδος των αγαθών/παρεχόμενων υπηρεσιών που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
4. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης προκύπτει ότι δεν απασχολούσε προσωπικό ούτε κατέβαλε αμοιβές σε τρίτους για την κατασκευή, εμπορία και παροχή υπηρεσιών που φέρεται να έχει διενεργήσει.
5. Δεν υποβλήθηκαν καταστάσεις πελατών προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.).
6. Για την χρήση 2015 και 2016 σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ. των αντισυμβαλλόμενων προέκυψε ότι η ελεγχόμενη πραγματοποίησε πωλήσεις καθαρής αξίας 514.612,95€ και 1.006.360,37€ αντίστοιχα, ενώ οι αγορές- δαπάνες της ήταν καθαρής αξίας 22.416,85€ και 6.913,42€ αντίστοιχα. Υφίσταται επομένως μεγάλη δυσαναλογία μεταξύ των πωλήσεων και των δαπανών- αγορών της.
7. Σύμφωνα με τα λοιπά κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου προέκυψε ότι έλαβε τριάντα ένα (31) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με Α.Φ.Μ. ο οποίος έπαψε να λειτουργεί στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα του από το 2014 και δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με Α.Φ.Μ., η οποία δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα διεύθυνση ενώ οι Α.Φ.Μ. των μελών της έχουν τεθεί σε αναστολή από το 2017 από την Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ.

Αγρινίου ότι **αφορούν εικονικές συναλλαγές** αφού οι εκδότριες δεν δύναται να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές αυτές.

Κατόπιν των ανωτέρω Δελτίων Πληροφοριών και μετά την έκδοση της με αριθμό24/13-01-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2016, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά το με αριθμό πρωτ./05-04-2021 αίτημα παροχής στοιχείων και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Αντίγραφο βιβλίου εσόδων-εξόδων φορολογικής χρήσης 2016,
- Αντίγραφα υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2016.
- αντίγραφα όλων των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις συναλλαγές με την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ.

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Τα φορολογικά στοιχεία με την ως άνω ελεγχόμενη καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, συμπεριελήφθησαν στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και στις καταστάσεις Μ.Υ.Φ. 2016.
- Οι αναγραφείσες παρεχόμενες υπηρεσίες επί των τιμολογίων περιγράφονται αόριστα και με ασάφειες.
- Δεν προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά που να αποδεικνύουν τον τρόπο κοστολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία με το προσωπικό που απασχολήθηκε στις εργασίες.
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης του προμηθευτή.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις, το περιεχόμενο των δελτίων Πληροφοριών και το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία του πέντε (5) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.300,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.512,00€ τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους, ήτοι η πώληση των εμπορευμάτων και η παροχή υπηρεσιών που αναφέρονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν δεδομένου ότι:

- ✓ Η προμηθεύτρια «.....» είναι φορολογικά υπαρκτή με την έννοια της πραγματοποίησης έναρξης εργασιών, όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη και το βάρος της αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών.

Στην συνέχεια κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά το με αριθμό/23-06-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι με αριθμό/23-06-2022 και/23-06-2022 προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ./11-07-2022 έγγραφό του οποίου οι αιτιάσεις δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου. Ο έλεγχος κρίνει ότι οι συναλλαγές με την ήταν εικονικές στο σύνολό τους, δεν υπήρχε η δυνατότητα να πραγματοποιηθούν οι υπηρεσίες που αναγράφονταν στα φορολογικά

παραστατικά, ο ελεγχόμενος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και ανακριβή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α 3^{ου} τριμήνου 2016 προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις επιχειρηματικές του δαπάνες και να επέλθει μείωση φορολογητέου εισοδήματος και φορολογητέας επιβάρυνσης από τον Φ.Π.Α. καθώς συμπεριλήφθηκαν δαπάνες ύψους 6.300,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.512,00€ που δεν πληρούν τα κριτήρια έκπτωσης τους από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 και τις προϋποθέσεις άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναλογεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, αντίστοιχα. Κατόπιν αυτού εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του Δικαιώματος της Προηγούμενης Ακρόασης κατ' άρθρο 20 του Συντάγματος- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της Διαδικασίας.
2. Αυθαίρετο- αναιτιολόγητο, αόριστο και μη νόμιμο της κρίσεως των οικείων εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής- Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση των οικείων πράξεων καταλογισμού φόρων και προστίμων.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου..».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος και η άσκησή του ρυθμίζεται στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συνίσταται στη δυνατότητα του διοικούμενου, πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν ατομικής διοικητικής πράξης (ΣτΕ 3609/2009) να διατυπώσει τις απόψεις του, ύστερα από σχετική κλήση του από το διοικητικό όργανο.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο..».

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμό/23-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και τους με αριθμό/23-06-2022 και/23-06-2022 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., με το οποίο ο προσφεύγων ενημερώθηκε για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Με το με αρ. πρωτ./11-07-2022 υπόμνημά του το οποίο παρατίθεται αυτούσιο στις οικείες εκθέσεις ελέγχου η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις του, αφού όπως επισημαίνει και στο κεφάλαιο 4: «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ» των εκθέσεων ελέγχου αιτιολογεί τους λόγους απόρριψης και επισημαίνει ότι «ο ελεγχόμενος δεν αρνείται την παραβατικότητα της εκδότριας των φορολογικών στοιχείων. Οι εξοφλητικές επιταγές των ΕΛΤΑ δεν αποτελούν από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, καθώς θα μπορούσαν να είναι εικονικές, με την έννοια ότι το ίδιο πρόσωπο μπορεί να καταθέτει τα χρήματα και στην συνέχεια να τα αναλαμβάνει.»

Ο έλεγχος δεν κοινοποίησε εκ παραδρομής τα δελτία πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου όπως αναφέρει και στην έκθεση απόψεων όμως παρατίθενται αναλυτικά στις εκθέσεις ελέγχου. Επίσης, δεν ζητήθηκαν τα έγγραφα αυτά από τον ελεγχόμενο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αναφορικά με τη μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Ως προς την έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων και τον προσβαλλόμενων πράξεων Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα

γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, **καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης** (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι από 20-07-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια

πραγματικά περιστατικά (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης. Επίσης, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για αδιευκρίνιστες και αναιτιολόγητες εκθέσεις μερικού ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζεται ως αβάσιμος.

Ως προς την μη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και καλοπιστίας

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **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 **116/2013 ΣτΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και 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, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με τα με αρ. πρωτ./17-01-2019 και/24-06-2020 δελτία πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε βάση της με αριθμό/05-04-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, «τα εκδοθέντα τιμολόγια για τα φορολογικά έτη 2015–2016 από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.»

Δεδομένου ότι η αντισυμβαλλόμενη αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτη το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τις υπό κρίση συναλλαγές όπως ιδιωτικά συμφωνητικά που να αποδεικνύουν το είδος των εργασιών που συμφωνήθηκαν καθώς και το κόστος τους, επικαλούμενος ότι οι εργασίες που συμφωνήθηκαν οριστικοποιήθηκαν με την εκτέλεση τους χωρίς να συνταχθεί κανένα συμφωνητικό.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια αγοράς υλικών και στοιχεία για το προσωπικό που απασχολήθηκε ώστε να είναι εφικτή η πραγματοποίηση των εργασιών αφού ο εκδότης των επίμαχων Τ.Π.Υ. δεν διέθετε προσωπικό ώστε να παράσχει τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες, δεν είχε δηλώσει στο μητρώο δραστηριότητες που να συνάδουν με αυτές και δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές των απαραίτητων υλικών. Δεν προσκομίζεται συμφωνητικό ανάθεσης υπεργολαβίας που να προβλέπει την εκτέλεση εργασιών με ευθύνη και πάσης φύσεως δαπάνες του εργολάβου. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι χρησιμοποιήθηκε το προσωπικό της εκδότριας, οπότε είχε η ίδια υποχρέωση ασφάλισής του, και οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν με υλικά της εκδότριας χωρίς την εμπλοκή του.

Επειδή, αναφορικά με την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων συνολικού ποσού 7.812,00 € ο προσφεύγων εξέδωσε δύο ταχυδρομικές επιταγές προς την «.....» με ημερομηνία έκδοσης 31-10-2016 ποσού 4.340,00€ και 3.472,00€ εκάστη.

Ο προσφεύγων προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή τα αποκόμματα για τον παραλήπτη των ΕΛ.ΤΑ., στο οποίο αναφέρονται τα στοιχεία του ίδιου ως αποστολέα και παραλήπτη «.....». Ο προσφεύγων προσκόμισε την/03-09-2020 βεβαίωση ΕΛ.ΤΑ. της εν λόγω πληρωμής.

Ως εκ τούτου, όπως αναφέρεται και στην έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής από τα παραπάνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει η ταυτοποίηση της ταυτότητας του παραλήπτη των ταχυδρομικών επιταγών, ότι οι ως άνω επιταγές εξαργυρώθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων καθώς δεν υπάρχει σχετική αναφορά στην βεβαίωση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣΤΕ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων, που έλαβε από την ατομική επιχείρηση της «.....» με Α.Φ.Μ. στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών του και την αύξηση των εισροών του με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-07-2022 Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 και Έκθεση Φορολογίας Φ.Π.Α. ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 26-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και

Β) με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

1. Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	1.386,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	693,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.079,00€

2. Η με αριθμό/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	1.512,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	756,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.268,00€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.