



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

13/12/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

2186

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, του, κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου και της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας αιτείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 7.579,77 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.789,89 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.312,53 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 12.682,19 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2017.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τον για τις διαχειριστικές περιόδους από 07-12/2016 έως 08-04-2017, σύμφωνα με τα οποία η ως άνω οντότητα είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έχει αντικείμενο εργασιών Ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 22.001,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.280,24 €, ήτοι συνολικής αξίας 27.281,24 €.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έκρινε ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2017 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικό στο σύνολό του και συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ μαζί με τις με αριθ. σχετικές προσωρινές πράξεις προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά του, ωστόσο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς που αφορούν τις ως άνω λογιστικές διαφορές και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 4172/2013 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, παράβαση του άρθρου 17 του ΚΔΔ. Ο ίδιος συναλλάχθηκε με την εν λόγω επιχείρηση αγνοώντας πλήρως αν πράγματι τα τιμολόγια είναι εικονικά δεδομένου ότι παρέλαβε τα επίμαχα

εμπορεύματα, μέρος των οποίων βρίσκονται ακόμα και σήμερα στο κατάστημά του. Δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει εάν η εκδότρια επιχείρηση εδράζεται ή διατηρεί υποκαταστήματα ή όχι καθώς εκπρόσωποι της επιχείρησης μετέβησαν στο κατάστημά του για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές. Οι προμηθευτές του αναλαμβάνουν την μεταφορά των προϊόντων με μεταφορική εταιρεία ενώ ο ίδιος εξοφλεί νόμιμα τα εκδιδόμενα παραστατικά είτε εφάπαξ είτε επί πιστώσει. Επιπλέον, λόγω του υψηλού τζίρου της επιχείρησής του δεν θα είχε κανένα κέρδος να λάβει εικονικά τιμολόγια τόσο μικρής αξίας.

- **Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβαση (ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων) φέρει η Διοίκηση.** Εν προκειμένω, δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων. Η Διοίκηση κρίνει τα παραστατικά ως εικονικά δίχως να προβαίνει σε κάποιον συλλογισμό ή κάποια απόδειξη και μεταφέρει στον ίδιο το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων. Ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με την εκδότρια εταιρεία και δεν υπάρχει καμία απόδειξη περί ύπαρξης δόλου ή εικονικότητας των συναλλαγών που τον αφορούν.
- **Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων οι αρχές της χρηστής διοίκησης και η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.** Εν προκειμένω, καταλογίζεται στον ίδιο το υπέρογκο ποσό των 12.682,19 € δίχως να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός υπαιτιότητας και οι εν γένει οικονομικές συνθήκες που επικρατούν. Επιπλέον, του καταλογίζεται πρόστιμο βάσει εικασιών και αναπόδεικτων δεδομένων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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 Κώδικα 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 το άρθρο 65 του 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, 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 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο για τον για τις διαχειριστικές περιόδους από 07-12/2016 έως 08-04-2017, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν από το 1^ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται και στις σελ. 80-82 της οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (4.4 Πόρισμα ελέγχου) από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

1. Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. Απ' τον διεξαχθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων στην ημεδαπή και το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους. Επιπλέον, δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες.
2. Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει τόσο απ' τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης τους όσο και απ' τον τρόπο καταχώρησης τους στα βιβλία της επιχείρησης.
3. Δεν είχε στην κατοχή της κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.
4. Εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό Πρόκειται για ένα ενιαίο χώρο εμβαδού 50 τ.μ με WC. Πέραν της δηλωθείσας έδρα της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα. Από την έρευνα- έλεγχο δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων. Ο χώρος αυτός δεν ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή τοποθέτηση τους προς προβολή αυτών και την μεταπώληση τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία της.
5. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος είναι απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της. Από τον έλεγχο των δαπανών της δεν διαπιστώθηκε η αγορά κάποιου παγίου, πλην μιας κούκλας.
6. Δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 80-81 της οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Ούγγρος υπήκοος που δραστηριοποιείται για πρώτη φορά στην Ελλάδα, δεν ομιλεί την ελληνική γλώσσα, ούτε την κινέζικη όπως προέκυψε απ' την κατάθεση του Υ.... Μ.... πραγματοποιεί έναρξη εργασιών στις και από της 9-12-2016 έως 30-12-

2016 αποκτά άμεσα πελατολόγιο και προμηθεύει ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος, Θεσσαλονίκη, Αλεξανδρούπολη, Σέρρες, Λάρισα, Αθήνα, Δράμα, Καβάλα, Κατερίνη, Κομοτηνή, Ορεστιάδα, Χαλκιδική, Πτολεμαΐδα, Κιλκίς, Καστοριά, Καρδίτσα, Έδεσσα, Νάουσα και Τρίκαλα και αλλοδαπές επιχείρησης στην Βουλγαρία και Κύπρο.

8. Επιδίδεται πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και προσκομίζει τα βιβλία και τα στοιχεία της ο Υ.... Μ... ο οποίος δεν έχει καμία εμφανή σχέση με την εκδότρια επιχείρηση και όμως δηλώνει εκπρόσωπος της και κατάσχονται τα βιβλία και στοιχεία στα χέρια του.
9. Διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων είναι και η εκδότρια καθώς: α) Τέσσερις αλλοδαποί ουγγρικής καταγωγής, μεταξύ αυτών και η εκδότρια, οι τρεις εκ των οποίων είναι αδέρφια, έκαναν μέσα σε ένα δίμηνο από 31-10-16 έως 6-12-2016 έναρξη ατομικών επιχειρήσεων, των οποίων οι έδρες βρίσκονταν σε κοντινή απόσταση, δηλώνοντας αντικείμενα εργασιών (χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού) και την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων — παραδόσεων). Στην συνέχεια τον Ιανουάριο του 2017 τρεις αλλοδαποί και πάλι ουγγρικής καταγωγής δύο εκ των οποίων έχουν συγγενική σχέση, από 13-1-2017 έως 17-1-2017 πραγματοποιούν έναρξη ατομικών επιχειρήσεων δηλώνοντας το ίδιο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο ειδών δώρων. β) Όσες εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προμηθεύτηκαν απ' τις ίδιες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία που στο σύνολό τους ανέρχονται σε τριάντα δύο οι οποίες στεγάζονται σε συγκεκριμένες διευθύνσεις και ανήκουν σε συγγενικά πρόσωπα όπως και οι Ούγγροι που έκαναν έναρξη στην Ελλάδα. γ) Προμηθευτής όλων των επιχειρήσεων που προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι η ανύπαρκτη επιχείρηση L...Y T.....Z. δ) Όλες οι υπόλοιπες Ουγγρικές επιχειρήσεις πλην της επιχείρησης L.... T... εξέδωσαν invoice προς τις επιχειρήσεις του κυκλώματος με πανομοιότυπο τρόπο. Εκδίδουν δε εναλλάξ και συνεχόμενα invoice προς τις ουγγρικές επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα και ελέγχονται απ' την ως άνω Υπηρεσία. ε) Τρεις εξ αυτών προμηθεύονται invoice που αφορούν παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Κίνα που απ' τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε ότι αφορούν λήψη εικονικών — πλαστών φορολογικών στοιχείων καθώς οι κινέζικες εταιρείες είναι ανύπαρκτες. στ) οι μοναδικές αγορές στην ημεδαπή που παρουσιάζουν οι εν λόγω επιχειρήσεις, όλες είναι μεταξύ τους, προμηθεύονται και πουλάνε εμπορεύματα ο ένας στον άλλο. Ο μοναδικός λόγος είναι αφενός να παρουσιάσουν αγορές εμπορευμάτων προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις πωλήσεις τους και αφετέρου με την εξόφληση των παραστατικών μέσω τραπεζής να εμφανίζουν διαθέσιμο υπόλοιπο προκειμένου να προβούν σε έκδοση ιδιωτικών εμβασμάτων που αφορούν προμήθεια και εξόφληση invoice εκδόσεως του L.... T... ΚΦΤ που είναι μια εικονική — συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, με έδρα στην Ουγγαρία και σε εξόφληση των μεταξύ τους συναλλαγών. ζ) Απ' τον διεξαχθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι εκτός από κοινούς προμηθευτές οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν και κοινούς πελάτες, όπως προαναφέρθηκε.
10. Υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις Φ.ΠΑ όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.
11. Δεν υπέβαλλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Φεβρουαρίου του 2017 και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνός Μαρτίου του 2017.

12. Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για φορολογικό έτος 2016.
13. Απ' έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε η εκδότρια και αυτών που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτει ότι υπάρχει συνεννόηση για τα δηλωθέντα σε αυτές καθώς δηλώνονται ίδιες συναλλαγές, χωρίς να είναι όλες δηλωμένες στα βιβλία και χωρίς να έχουν προσκομισθεί παραστατικά για όλες.
14. Δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών απ' αυτήν. Πουλάει είδη, για τα οποία δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές.
15. Απ' την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού στην Τράπεζα στις χρήσεις 2016 και 2017 προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις: α) Η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του Υ.... Μ... στη λειτουργία της εκδότριας επιχείρησης, β) Η προχειρότητα με την οποία πραγματοποιούνται οι φερόμενες εξοφλήσεις των συναλλαγών μέσω τραπεζής, γ) Απ' την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού προέκυψε ότι κατατίθενται χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η εξόφληση των υποτιθέμενων συναλλαγών μεταξύ των εικονικών επιχειρήσεων του κυκλώματος και τέλος να υπάρχει η δυνατότητα των επιχειρήσεων του κυκλώματος να εξοφλούν τις υποτιθέμενες αγορές τους και συγκεκριμένα τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους, μέσω του τραπεζικού συστήματος, δ) από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των επιχειρήσεων του κυκλώματος μεταξύ των οποίων είναι και η εκδότρια προκύπτει ότι λειτουργούσαν όλες με πανομοιότυπο τρόπο όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου
16. Τα εκδοθέντα στοιχεία φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες γεγονός που δεν δικαιολογείται με την ύπαρξη ενός μόνο υπαλλήλου. Τα δε εκδοθέντα στοιχεία προς ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητα τους φέρουν ξεκάθαρη ελληνική γραφή σε αντίθεση με τα εκδοθέντα προς κινέζικες λήπτριες επιχειρήσεις. Γεγονός που σημαίνει ότι ο εκάστοτε λήπτης συμπλήρωνε τα στοιχεία κατά το δοκούν.
17. Πλειάδα επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από μία έως και πέντε άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, όπως προέκυψε απ' τους παράλληλους ελέγχους που διεξάγονται απ' την ως άνω Υπηρεσία.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά το υπό κρίση έτος 2017 ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, μέσα στο έτος 2017 εμφανίζεται να έχει εκδώσει 648 εικονικά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 385.007,78 €, πλέον Φ.Π.Α. 92.185,08 €. Επιπλέον, εμφανίζεται να έχει λάβει 111 εικονικά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 394.686,20 €, πλέον Φ.Π.Α. 93.481,94 €.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 1 εικονικό φορολογικό στοιχείο, από τον , για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 22.001,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.280,42 €, ήτοι συνολικής αξίας 27.281,42 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι εκπρόσωποι της εκδότριας επιχείρησης μετέβησαν στο κατάστημά του για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές και ότι οι προμηθευτές του αναλαμβάνουν την μεταφορά των προϊόντων με μεταφορική εταιρεία ενώ ο ίδιος εξοφλεί νόμιμα τα εκδιδόμενα παραστατικά είτε εφάπαξ είτε επί πιστώσει. Επιπλέον, λόγω του υψηλού τζίρου της επιχείρησής του δεν θα είχε κανένα κέρδος να λάβει εικονικά τιμολόγια τόσο μικρής αξίας.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής για την οποία εκδόθηκε το σχετικό παραστατικό, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος. Συγκεκριμένα, δεν αναφέρει στοιχεία του ατόμου με το οποίο ήρθε σε επαφή, δεν προσκομίζει σχετική αλληλογραφία ή συμφωνητικά για την υπό κρίση συναλλαγή. Τέλος, δεν προσκομίζεται οποιοδήποτε στοιχείο για την εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί

προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα που υπέβαλε σε απάντηση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου και οι οποίοι έχουν ήδη απορριφθεί από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ν. 4172/2013 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος-Φορολογικό έτος 2017:

Διαφορά φόρου	7.579,77 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	3.789,89 €

Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	1.312,53 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.682,19 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.