



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 105

ΤΜΗΜΑ: Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Email : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. του άρθρου 10της 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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).
- δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» Α.Φ.Μ., έδρα στα οδός Τ.Κ., αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «..... (.....)» από 24/06/2019 έως 02/03/2023 και «.....» από 02/03/2023 και μετά, που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά:

- Της με αριθμό/01-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
- Της με αριθμό/01-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
- Της με αριθμό/01-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

- Της με αριθμό/01-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

- Της με αριθμό/01-08-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/01-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, δεν προέκυψαν διαφορές φόρου γιατί η προσφεύγουσα, για την εν λόγω περίοδο, υπέβαλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

- Με τη με αριθμό/01-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μηδενίστηκαν από τον έλεγχο οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, το υπόλοιπο του φόρου εισροών, καθώς και το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της περιόδου.

- Με τη με αριθμό/01-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μηδενίστηκαν από τον έλεγχο οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, το υπόλοιπο του φόρου εισροών, καθώς και το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της περιόδου.

- Με τη με αριθμό/01-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μηδενίστηκαν από τον έλεγχο οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, το υπόλοιπο του φόρου εισροών, καθώς και το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της περιόδου.

- Με τη με αριθμό/01-08-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μηδενίστηκαν από τον έλεγχο οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, το υπόλοιπο του φόρου εισροών, καθώς και το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της περιόδου.

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 01/08/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμό/23-05-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για τις φορολογικές περιόδους 24/06/2019 έως 31/03/2023. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε γιατί η προσφεύγουσα, με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Α' τριμήνου 2023 αιτήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 28.571,60 ευρώ από το πιστωτικό της υπόλοιπο ποσού 31.109,31 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Σύμφωνα με την από 01/08/2023 έκθεση μερικού ελέγχου_Φ.Π.Α.:

- Για την προσφεύγουσα έχουν αναρτηθεί στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης τα υπ' αρ./18-06-2016 και/16-02-2023 μισθωτήρια επαγγελματικής εγκατάστασης με αντισυμβαλλόμενους τα ομόρρυθμα μέλη, οι οποίοι εκμισθώνουν στην προσφεύγουσα διώροφο κτίριο στην οδό στα, ως εξ' αδιαιρέτου ιδιοκτήτες κατά 50% έκαστος. Επί του κτιρίου αυτού, το οποίο αποτελεί και έδρα της επιχείρησης, πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση κατασκευαστικές εργασίες (ανακαίνιση υπάρχοντος κτίσματος) με σκοπό τη λειτουργία αυτού ως ξενοδοχειακό κατάλυμα.

- Διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τις οδηγίες της Ο 3024/24-03-2023 και διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

- Έχουν υποβληθεί οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.
- Δεν προκύπτουν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων ποσών στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. σε σχέση με τα βιβλία της επιχείρησης.
- Έχει αφαιρεθεί από το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, το αιτούμενο ποσό επιστροφής.
- Δεν υπάρχουν καταχωρημένες φορολογικές παραβάσεις για την υπό κρίση χρονική περίοδο.

- Επιπλέον διενεργήθηκε έλεγχος, αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επιλέχθηκαν οι πέντε μεγαλύτερες δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., καθώς και δύο επιπλέον καταχωρημένες δαπάνες, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛ ΛΟΜΕΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΑΡ.ΤΙΜ/ΗΜΕΡ-ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
1			ΤΠ-ΔΑ/25-01-2023	20.089,12	4.821,39	ΟΙΚΟΔ.ΥΛΙΚΑ, ΗΛΕΚ/ΛΟΓΙΚΟ ΥΛΙΚΟ
2			ΤΠ-ΔΑ/16-01-2023	18.617,30	4.468,16	ΥΛΙΚΑ, ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ
3			ΤΠ-ΔΑ/03-03-2023	17.361,79	4.166,83	ΣΤΟΚΟΙ, ΚΟΛΜΕΣ, ΠΛΑΚΑΚΙ
4			ΤΠ/11-07-2022	11.693,00	2.806,32	ΞΥΛΙΝΑ ΠΑΡΑΘΥΡΑ
5		 ΑΕ	ΤΠ-ΔΑ/23-01-2023	9.586,52	2.300,77	ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ, ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ
6		ΑΦΟΙ	ΤΠ/22-12-2022	9.570,00	2.296,80	ΕΠΙΠΛΑ
7			ΤΠΥ/23-02-2023	4.550,00	1.092,00	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΠΛΑΚΙΔΙΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ				91.467,73	21.952,27	

Για τα παραπάνω τιμολόγια, αντίγραφα των οποίων είχαν αποσταλεί στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι:

- Παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών.
- Οι προμηθευτές είναι καταχωρημένοι με ΑΦΜ/ΦΠΑ.
- Έχουν εξοφληθεί με τραπεζικές επιταγές και με τραπεζικά εμβάσματα.
- Συμπεριλήφθηκαν από τους προμηθευτές στις υποβληθείσες αναφορές τους στην ψηφιακή πλατφόρμα my Data.

- Περαιτέρω, διενεργήθηκε αυτοψία στις 13/06/2023 από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων στην έδρα της επιχείρησης, όπου ο συγκεκριμένος επαγγελματικός χώρος (επιπλωμένα δωμάτια) βρέθηκε σε λειτουργία.

Επίσης ελέγχθηκε ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης, ήτοι: 60.000,00 ευρώ από ίδια κεφάλαια, 20.000,00 ευρώ από αύξηση κεφαλαίου και 54.867,50 ευρώ από λήψη τοκοχρεωλυτικού δανείου του Ταμείου Επιχειρηματικότητας «ΤΕΠΙΧ II», από τη Συνεταιριστική Τράπεζα Χανίων.

Προσκομίσθηκε η υπ' αρ./05-05-2022 άδεια εργασιών μικρής κλίμακας.

- Ελέγχθηκαν τα με α/α 1,2,3,5 και 7 τιμολόγια του ως άνω πίνακα και διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παρατυπίες-παραλείψεις:

- Δεν παρασχέθηκαν εξηγήσεις σε σχέση με το πώς εφαρμόστηκαν τα αγορασθέντα υλικά από την **ΑΕ ΑΦΜ** (εργολήπτρια βάσει του υπ' αρ./22-07-2022 εργολαβικού συμφωνητικού) με τα ΤΠ-ΔΑ υπ' αρ./16-01-2023,/23-01-2023,/25-01-2023 και/03-03-2023 συνολικής καθαρής αξίας 65.654,73 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 15.757,15 ευρώ, δεδομένου ότι δεν εντοπίσθηκε το σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για τις εργασίες αποξήλωσης υλικών, τοποθέτησης γυψοσανίδων, υδραυλικές εργασίες, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, ελαιοχρωματισμούς κλπ., όπως αυτές περιγράφονται στο από 22-07-2022 εργολαβικό συμφωνητικό της προσφεύγουσας με την εταιρεία **ΑΕ ΑΦΜ**

- Δεν παρασχέθηκαν εξηγήσεις σχετικά με το υπ' αρ./23-02-2023 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως **ΑΦΜ** καθαρής αξίας 4.550,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.092,00 ευρώ με περιγραφή εργασιών την τοποθέτηση πλακιδίων εξωτερικού χώρου, όπου δεν προσδιορίζονται τα τετραγωνικά, ούτε προσκομίστηκε κάποιο συμφωνητικό το οποίο να περιλαμβάνει σχετικές πληροφορίες.

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε βεβαίωση εκτελεσθεισών εργασιών επιβλέποντος μηχανικού ούτε επιμετρήσεις των πραγματοποιηθέντων εργασιών από μηχανικό.

Προσκομίστηκε ο από 18/04/2018 πίνακας προϋπολογισμού των προβλεπόμενων εργασιών συνολικής δαπάνης 109.735,00 ευρώ, όπου αποτυπώνονται οι προβλεπόμενες εργασίες και αγορές εξοπλισμού βάσει του επενδυτικού σχεδίου. Ο πίνακας προϋπολογισμού δεν αξιολογήθηκε καθότι δεν υπογράφεται από επιβλέποντα μηχανικό ή άλλο αρμόδιο.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων και δεδομένου επιπλέον ότι η προσφεύγουσα δεν είχε προσκομίσει το σύνολο των τιμολογίων εξόδων, ο έλεγχος κατέληξε ότι καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σε σχέση με την επιστροφή του Φ.Π.Α. των εισροών και εξέδωσε το υπ' αρ./29-06-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, σύμφωνα με το οποίο για τις ελεγχόμενες περιόδους 01/01/2020-31/12/2023 μηδενίστηκαν οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, το υπόλοιπο του φόρου εισροών, καθώς και το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της

περιόδου. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα παρέδωσε φάκελο με αντίγραφα του συνόλου των τιμολογίων εξόδων για την υπό κρίση περίοδο, χωρίς να υποβάλει υπόμνημα αντιρρήσεων.

Ο έλεγχος απέρριψε την αιτηθείσα επιστροφή στο σύνολό της, συνέταξε την από 01/08/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και τέλος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις ίδιες ως άνω διαπιστώσεις, χωρίς να επεκταθεί σε έλεγχο των λοιπών τιμολογίων δαπανών της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 28.571,60 ευρώ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Για τις κατασκευαστικές εργασίες δε χρησιμοποιήθηκε μηχανικός και όλες οι εργασίες έγιναν με ανάθεση και αποκοπή.
2. Στα τιμολόγια της ΑΕ περιλαμβάνονται και οι παρασχεθείσες εργασίες, καθώς πρόκειται για μικτά τιμολόγια όπως προβλέπεται από το άρθρο 8 του ν. 4308/2014.
3. Η επιμέτρηση των πραγματοποιηθέντων εργασιών από μηχανικό δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για την έκδοση του τιμολογίου.
4. Σχετικά με το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως, αφορά στην επίστρωση πλακιδίων στα μπαλκόνια των δωματίων.
5. Ο έλεγχος στο σύνολό του είναι αόριστος, γιατί ενώ επικεντρώνεται σε δύο περιπτώσεις τιμολογίων, απορρίπτει το σύνολο τους όλα τα τιμολόγια καθώς και το αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 28.571,60 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

- «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...
Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...
3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

- «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
 - β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

- «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

...

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα...

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται...»
- ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1003/2014:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε έλεγχος αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οδηγίες της/24-03-2023. Επιλέχθηκαν οι πέντε μεγαλύτερες δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., καθώς και δύο επιπλέον καταχωρημένες δαπάνες, από τις οποίες ελέγχθηκαν: α) τα τιμολόγια πώλησης-ΔΑ εκδόσεως της εταιρείας ΑΕ ΑΦΜ με αρ./16-01-2023,/23-01-2023,/25-01-2023 και/03-03-2023 συνολικής καθαρής αξίας 65.654,73 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 15.757,15 ευρώ και β) το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως ΑΦΜ καθαρής αξίας 4.550,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.092,00 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος έλεγξε και απέρριψε το αίτημα έκπτωσης του Φ.Π.Α. για τα τιμολόγια εκδόσεως ΑΕ ΑΦΜ και ΑΦΜ γιατί οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σε σχέση με την επιστροφή του Φ.Π.Α. εισροών κατέστησαν δυσχερείς, δεδομένου

ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που θα πιστοποιούσαν τα υλικά και τις εργασίες που περιγράφονται στα τιμολόγια, προκειμένου να ελεγχθεί/επαληθευτεί το ύψος του προς έκπτωση ποσού Φ.Π.Α. εισροών. Παράδειγμα τέτοιων στοιχείων αποτελούν οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης καθώς και μελέτη της επένδυσης.

Επιπλέον για τα τιμολόγια εκδόσεως ΑΕ, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν έχει εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για τις παρεχόμενες εργασίες (αποξήλωσης υλικών, τοποθέτησης γυψοσανίδων, υδραυλικές εργασίες, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, ελαιοχρωματισμούς κλπ.) που προβλέπονται στο από 22-07-2022 εργολαβικό συμφωνητικό και για το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως (για την τοποθέτηση πλακιδίων), έκρινε ότι δεν προσδιορίζονται τα τετραγωνικά, ούτε προσκομίστηκε κάποιο συμφωνητικό το οποίο να περιλαμβάνει σχετικές πληροφορίες, ούτε σχετική βεβαίωση μηχανικού.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1155/2018, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«4.Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46)...»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε διαθέτει επιμετρήσεις του έργου, ο έλεγχος δύναται να αναζητήσει οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως για παράδειγμα στοιχεία από το φυσικό φάκελο που κατέθεσε η προσφεύγουσα, προκειμένου να λάβει δάνειο από το Ταμείο Επιχειρηματικότητας «ΤΕΠΙΧ II», το επενδυτικό/επιχειρηματικό σχέδιο που κατατέθηκε, εκθέσεις ελέγχου των αρμοδίων φορέων σχετικά με την πιστοποίηση της υλοποίησης τμήματος ή του συνόλου της επένδυσης, μελέτες, σχέδια κτλ., πίνακα προϋπολογισμού των προβλεπόμενων εργασιών νομίμως υπογεγραμμένο κτλ.

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ακόμα και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι δεν έχει εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από την εταιρεία ΑΕ για τις ληφθείσες ως άνω υπηρεσίες, αυτό δε συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου για την προσφεύγουσα, συνεπώς ο έλεγχος αναιτιολόγητα απέρριψε τα εν λόγω τιμολόγια.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε την αιτηθείσα επιστροφή Φ.Π.Α. για το σύνολο του φόρου εισροών, χωρίς αιτιολογία για τα λοιπά ως άνω τιμολόγια, με την επισήμανση ότι η υπόθεση χρήζει

περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και σε άλλες φορολογίες.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά την επίδοση του Σ.Δ.Ε., προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των τιμολογίων εξόδων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τα οποία επικαλείται προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος παρανόμως απέρριψε την αιτηθείσα επιστροφή Φ.Π.Α. για το σύνολο του φόρου, ενώ στην ουσία έλεγξε και απέρριψε τα τιμολόγια εκδόσεως ΑΕ και

Επειδή, η προσφεύγουσα επισύναψε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ενδεικτικά, τιμολόγια δαπανών, τα οποία απορρίφθηκαν από τον έλεγχο χωρίς αιτιολογία. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι υπάρχουν και άλλα τιμολόγια αναλωσίμων υλικών, τα οποία δεν ελήφθησαν υπόψη από το έλεγχο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 πράξης και τον προσδιορισμό 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η

αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, κατόπιν αυτών η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά το νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία και συνεπώς οι υπ' αριθ./01-08-2023,/01-08-2023,/01-08-2023 και/01-08-2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου

λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./29-09-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **Ο.Ε.» Α.Φ.Μ.**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
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.