



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-02-2024

Αριθμός απόφασης: 258

**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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 1069/04-03-2014 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 **11-10-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της υπ' αρ./**13-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αρ./**13-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες 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 **11-10-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **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 με αριθμ./**13-09-2023** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.397,97€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.198,99€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 750,00 €, **ήτοι** συνολικό ποσό ύψους **7.346,96€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού ως προς την συναλλαγή φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 2.400,00€.

Με την με αριθμ./**13-09-2023** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 962,78€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 481,39€, **ήτοι** συνολικό ποσό ύψους **1.444,17€** , λόγω λήψης ενός (1) εικονικού ως προς την συναλλαγή φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 2.400,00€ και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.437,22€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 13/09/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Δ' Υποδιεύθυνσης, Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων (ID Αναφοράς έκθεσης :), σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα έλαβε, κατά το φορολογικό έτος 2017, ένα (1) εικονικό φορολογικό

στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α 24% ήτοι 2.400,00 ευρώ, από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ:

Ειδικότερα, στις 10-06-2019 και μετά την έκδοση της με αριθμόεντολής, συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας στην περιοχή

Αφού γνωστοποίησε την ιδιότητά του στον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου,, ζήτησε να τεθούν στη διάθεσή του τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα /ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) της επιχείρησης για το διάστημα από 01-01-2017 έως 31-12-2017.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση, για παρεχόμενες υπηρεσίες, ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2017, όπως αυτό καταγράφεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΙΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	30/12/2017	Τ.Π.Υ (Αθεώρητα ΠΟΛ 1083/2003)	Διακίνηση 7,9X10 ⁶ m ³ στ σκληρών και ημίσκληρων σχηματισμών από τις τομές του τομέα 6 του ΟΡΥΧΕΙΟΥ ΝΟΤΙΟΥ ΠΕΔΙΟΥ. Σ.2015.029/ΛΚΔΜ	10.000,00€	2.400,00€	12.400,00€

Το παραπάνω τιμολόγιο καταχωρήθηκε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της προσφεύγουσας και η αξία του συμπεριλήφθηκε στο σκέλος εξόδων της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α, για το αντίστοιχο διάστημα.

Όσον αφορά στον τρόπο εξόφλησης του τιμολογίου, ο σύζυγος της προσφεύγουσας ισχυρίστηκε ότι εξοφλήθηκε με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει το αντίγραφο του γραμματίου. Δήλωσε ότι έχει υποβάλει αίτηση στην τράπεζα, προκειμένου να του χορηγηθεί αντίγραφο και ότι θα το προσκομίσει ο ίδιος στην ΥΕΔΔΕ

Πέρα από τα παραπάνω, προσκομίστηκε στον έλεγχο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Υπεργολαβίας που σύναψε η προσφεύγουσα (εργολάβος) με τον(υπεργολάβος), όπως αυτό καταγράφεται παρακάτω:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ	ΕΡΓΟ	ΑΜΟΙΒΗ
1	01-03-2018	/22-12-2018	Διακίνηση 7,9X10 ⁶ m ³ στ σκληρών και ημίσκληρων σχηματισμών από τις τομές του τομέα 6	90% ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΠΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΕΙ

			του ΟΡΥΧΕΙΟΥ ΝΟΤΙΟΥ ΠΕΔΙΟΥ. Σ.2015.029/ΛΚΔΜ	ΗΑΝΑΔΟΧΟΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΔΕΗ
--	--	--	---	--------------------------

Ο έλεγχος προχώρησε σε κατάσχεση των παραπάνω προσκομισθέντων στοιχείων, προκειμένου να τα διαβιβάσει στο Α5 τμήμα της Α΄ Υποδιεύθυνσης ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, για την ολοκλήρωση του ελέγχου που αυτή διενεργεί, στην επιχείρηση του

Μετά τη σύνταξη του υπηρεσιακού σημειώματος του τμήματος Δ2 Προληπτικών ελέγχων, συντάχθηκε έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ. Ε.Λ.Π. & 4174/13) από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από όπου διαπιστώθηκε πως η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, είναι λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου που έχει εκδοθεί από τον, με Α.Φ.Μ.:, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 24% ήτοι 2.400,00 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 08/09/2023, το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, επί των οποίων ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο, με τις αντιρρήσεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενη ότι, καμία απολύτως φορολογική παράβαση δεν διέπραξε, αφού κατά τον χρόνο αποδοχής και εγγραφής στα φορολογικά της βιβλία του επίμαχου τιμολογίου, που λεπτομερώς αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου, ο εκδότης τουτου ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο με την σφραγίδα της αρμόδιας κατά τόπον Δ.Ο.Υ., ο ίδιος δε εξετέλεσε τις μνημονευόμενες στο τιμολόγιο εργασίες, ασχέτως αν υπέβαλε οποιασδήποτε μορφής φορολογικές δηλώσεις ή άλλες δηλώσεις προς οποιανδήποτε δημόσια Αρχή ή δεν είχε ασφαλίσει εργαζομένους στο έργο ή τέλος αν είχε υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις και αν είχε πληρώσει τους αναλογούντες σε αυτόν φόρους, γεγονότα τα οποία δεν γνώριζε, ούτε όμως μπορούσε νόμιμα να λάβει γνώση.

Όλες οι συναλλαγές της με τονυπήρξαν πραγματικές και σε καμία απολύτως περίπτωση εικονικές, αφού πρόκειται για την εκτέλεση από αυτόν εργασιών που εμπίπτουν μέσα στο αντικείμενο της δραστηριότητάς της και την ανάληψη υποχρεώσεων της στην περιοχή της Όλα τα επικαλούμενα από την ελέγχουσα αρχή στοιχεία ήταν γνωστά σ'αυτήν, αφού τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τον, έχουν καταχωρηθεί στα επίσημα βιβλία, εσόδων και εξόδων, που τηρούσε και τηρεί, έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις ΦΠΑ του κάθε μήνα που αφορούν, έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχουν νομίμως και εμπροθέσμως υποβληθεί, αυτονόητο ότι συμπεριλαμβάνονται στις φορολογικές δηλώσεις Ε1 κάθε έτους που εμπρόθεσμα υποβάλλει αρμοδίως. Η συνεργασία της με τον, κατά το επίδικο

χρονικό διάστημα, στηρίζεται σε προφορική τους συμφωνία η οποία κατά το επόμενο φορολογικό έτος μετατράπηκε σε γραπτή.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. 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, 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. (ΣΤΕ 1404/2015).

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 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, στο άρθρο 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 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 εμπειριστατωμένα 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

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 τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των**

εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,** γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «*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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....*»

Επειδή, μετά τη σύνταξη του υπηρεσιακού σημειώματος του τμήματος Δ2 Προληπτικών ελέγχων, συντάχθηκε έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ. Ε.Λ.Π. & 4174/13) από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, για τον εκδότη, με Α.Φ.Μ.:, όπου διαπιστώθηκε πως η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, είναι λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου που έχει

εκδοθεί από τον, με Α.Φ.Μ.:, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 24% ήτοι 2.400,00 ευρώ.

Σύμφωνα με την Έκθεση της ΥΕΔΔΕ : «..... Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ, Η παραπάνω επιχείρηση λήπτης διαπιστώθηκε, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) που υπέβαλλε τόσο η ίδια, όσο και ο ελεγχόμενος, ότι κατά τη χρήση 2017 έλαβε από τον ελεγχόμενο ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00€, το οποίο παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΤΙΜ	ΗΜΕΡΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΟΧΗ
.....	30/12/2017	10.000,00 €	2.400,00 €	12.400,00 €	ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΣΚΛΗΡΩΝ&ΗΜΙΣΚΛΗΡΩΝ	ΟΡΥΧΕΙΟ Ν. ΠΕΔΙΟ

Προς διερεύνηση των ανωτέρω συναλλαγών, με το με αρ. πρωτ. έγγραφό μας, αιτηθήκαμε συνδρομή από το τμήμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ανταποκρινόμενο το τμήμα μας διαβίβασε το με αρ. πρωτ. έγγραφό τους, στο οποίο μεταξύ άλλων επισυνάπτονταν το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ, υπεύθυνη δήλωση του και κατάσταση συμφωνητικών Α' τριμήνου 2018.

Σύμφωνα με το υπεργολαβικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο πλευρών, ως έναρξη εργασιών ορίζεται η ημερομηνία υπογραφής αυτού, ήτοι 01/03/2018, όπως έχει δηλωθεί και στην κατάσταση συμφωνητικών Α' τριμήνου 2018 που υποβλήθηκε στο Taxisnet.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω προέκυψαν τα ακόλουθα:

Αναφορικά με το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/14 άρθ.11 παρ.1&2), εκδίδεται μετά την παροχή της υπηρεσίας και συγκεκριμένα «...το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15^η μέρα του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση της υπηρεσίας... σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών, μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί...». Στην προκειμένη περίπτωση το εν λόγω τιμολόγιο έχει εκδοθεί στις 30/12/2017 με την ημερομηνία έναρξης εργασιών να είναι η 01/03/2018.

Οχήματα: Κατά τη χρήση 2017, ο ελεγχόμενος είχε στην κατοχή του τα οχήματα..... Ωστόσο, ο ελεγχόμενος αν και διέθετε τον απαραίτητο μηχανολογικό εξοπλισμό για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών, δεν εμφανίζει τις αναγκαίες για τη λειτουργία των μηχανημάτων αυτών δαπάνες, όπως αναφέρουμε και στη συνέχεια.

Προσωπικό: Ο ελεγχόμενος δεν απασχόλησε ποτέ ανθρώπινο δυναμικό.

Προμηθευτές-Δαπάνες: Σύμφωνα τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών(Μ.Υ.Φ.), για τη χρήση 2017, μοναδικός προμηθευτής της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι η, με (1) Τιμολόγιο καθαρής αξίας 55,00€. Για τη χρήση 2017 ο ελεγχόμενος δεν έχει δηλώσει δαπάνες.

Τρόπος εξόφλησης: Σύμφωνα με ισχυρισμό του συζύγου της λήπτριας, η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του χωρίς ωστόσο να έχουν προσκομιστεί μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Κρίση ελέγχου

Το γεγονός ότι βάσει του ιδιωτικού συμφωνητικού και την σχετική κατάσταση που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ως ημερομηνία έναρξης εργασιών εμφανίζεται η 01/03/2018, σε συνδυασμό με την προγενέστερη έκδοση του Τιμολογίου(30/12/2017), την απουσία δαπανών και προσωπικού και την απουσία αποδεικτικών σχετικών με τον τρόπο εξόφλησης του τιμολογίου, ο έλεγχος κρίνει το υπό έλεγχο τιμολόγιο Νο...../30-12-2017 **εικονικό, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, η επίκληση της καταχώρησης του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου στα επίσημα βιβλία και στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, από την προσφεύγουσα, δεν επαρκεί για την απόδειξη της συναλλαγής, καθόσον αυτός ακριβώς είναι ο σκοπός της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι, η χρησιμοποίησή του, προκειμένου να επωφεληθεί ο λήπτης της έκπτωσης των φορολογητέων εισροών (Φ.Π.Α.) και αγορών (στη φορολογία εισοδήματος) με συνέπεια τη μειωμένη απόδοση φόρων,

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας του επίμαχου στοιχείου δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθώς και η Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ, οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., 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.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11-10-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/**13-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2017 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	7.346,96€	7.346,96€

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/**13-09-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	-	1.444,17€	1.444,17€	1.444,17€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.437,22€	-	-	1.437,22€

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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