



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/06/2024

Αριθμός Απόφασης: 1866

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. 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 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. Τη με ημερομηνία 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ....., κατά: α) της υπ' αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και β) της υπ' αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού

έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 13/12/2023 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Τα με αριθμό πρωτ. /15-04-2024 και /27-04-2024 Συμπληρωματικά Υπομνήματα του προσφεύγοντος.

8. Την υπ' αριθ. /15-05-2024 απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

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

Επί της από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 131.956,94 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 65.978,47 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 26.033,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 223.968,94 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 92.671,88 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 46.335,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 139.007,82 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 13/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. /10-10-2023 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και τροποποίηση των υπ' αριθ. /28-11-2022 και /13-08-2020 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023/19-01-2023 Δελτίο Πληροφοριών με συνημμένο αντίγραφο τη με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4987/2022 του αρμόδιου ελεγκτή του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ., εξέδωσε κατά τη χρήση 2017 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.187.096,59 ευρώ, εικονικά ως προς την αξία και το σύνολο της συναλλαγής, και μεταξύ των ληπτών των στοιχείων αυτών ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Η με αριθμό/10-10-2023 εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ενώ είχε σταλεί ήδη, με την προηγούμενη εντολή ελέγχου, το με αριθμό πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023/07-09-2023 Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022 με το οποίο του ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων των φορολογικών ετών 2017 και 2018 καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών (τιμολόγια και εξοφλήσεις) που αφορούσαν τις συναλλαγές με την επιχείρηση του Ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα ο προσφεύγων απέστειλε τα ζητηθέντα στοιχεία πλην των δικαιολογητικών των συναλλαγών με την επιχείρηση του

Από τον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής που έγινε στην επιχείρηση του, σύμφωνα με την από 28/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4987/2022, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- 1) Λήψη τιμολογίων από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 1.117.510,61 ευρώ, τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής,
- 2) Συνάφεια των λιανικών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές της
- 3) Μη προσκόμιση των σχετικώς εκδοθέντων τιμολογίων ώστε να διαπιστωθεί αν συνιστούν τιμολογήσεις μιας ή περισσότερων Α.Λ.Π.
- 4) Μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων txt των εν χρήσει ΦΗΜ οι οποίοι ήταν συνδεδεμένοι με το σύστημα των εκροών ώστε να τεκμηριωθεί η διενέργεια των πωλήσεων καυσίμων.

Βάσει των διαπιστώσεων αυτών προέκυψε ότι η επιχείρηση του εξέδωσε κατά τη χρήση 2017 τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59 ευρώ, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 3§1, 5§1, 8§1, 11§1 των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014). Μία από τις επιχειρήσεις που έλαβαν τα επίμαχα παραστατικά ήταν και αυτή του προσφεύγοντος, που έλαβε ογδόντα οκτώ (88) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 386.134,17 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 92.671,94 ευρώ.

Το ανωτέρω πόρισμα της από 28/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής που υιοθετήθηκε πλήρως από τον έλεγχο σε συνδυασμό με την απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ασκηθείσας προσφυγής του εκδότη των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων είχαν ως αποτέλεσμα να θεωρηθεί η επιχείρηση του προσφεύγοντος λήπτρια εικονικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017. Ακολούθως αναμορφώθηκαν τα φορολογητέα αποτελέσματα και οι φορολογητέες εισροές της χρήσης, βάσει των οποίων προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος σε φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. Τα προσωρινά αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με το υπ' αριθ. /31-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του, προσκομίζοντας παράλληλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης του με συνημμένα τα παραστατικά εξόφλησής τους.

Τα προσκομισθέντα λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο χωρίς ωστόσο να μεταβάλλουν την κρίση του, με συνέπεια ο έλεγχος να προχωρήσει στην έκδοση των οριστικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποίησε στον προσφεύγοντα κατά τις οικείες διατάξεις του ν.4987/2022.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών του με την επιχείρηση του, καθώς πρόκειται για πραγματικές στο σύνολό τους συναλλαγές.
2. Στην αδόκητη περίπτωση που θεωρηθούν εικονικές οι επίμαχες συναλλαγές η εικονικότητα δύναται να αφορά μόνο το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η επιχείρησή του ως καλόπιστη λήπτρια έλαβε και εξόφλησε διατραπεζικά τα εν λόγω τιμολόγια.
3. Η αξία των τιμολογίων, ακόμα και αν αυτά θεωρηθούν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, θα πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του για τις ανάγκες προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος όσο και από τις φορολογητέες εκροές για τις ανάγκες προσδιορισμού του Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και του Κώδικα Φ.Π.Α.

Με τα με αριθμό πρωτ./15-04-2024 και/27-04-2024 Συμπληρωματικά Υπομνήματα προς την υπηρεσία μας ο προσφεύγων προέβαλε τους παρακάτω πρόσθετους ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου αναφορικά με τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία συντάχθηκε από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. όπως και η έκθεση ελέγχου σχετικά με τον εκδότη, η ελεγχόμενη ενώ έλαβε και καταχώρησε στη χρήση 2017 τιμολόγια προμήθειας καυσίμων από τον δεν κρίθηκε ως λήπτρια εικονικών καθώς ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους.
2. Οι ποσότητες των καυσίμων που προμηθευόταν από το πρατήριο του μεταφέρονταν και τοποθετούνταν σε δεξαμενή εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησής του από την οποία στη συνέχεια εφοδιάζονταν τα φορτηγά του.
3. Οι τιμές των καυσίμων που προμηθεύτηκε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2017) από την επιχείρηση του ήταν στα ίδια επίπεδα με τις τιμές άλλων προμηθευτών καυσίμων της ίδιας χρήσης.

Λόγω της υποβολής του δεύτερου Συμπληρωματικού Υπομνήματος (αρ. πρωτ./27-04-2024) εντός των τελευταίων τριάντα ημερών της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας η με αριθμό/15-05-2024 απόφαση παράτασης.

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η επιχείρησή του από την επιχείρηση του, αφού αφενός μεν δεν τεκμηρίωσε με στοιχεία αδιάσειστα την εικονικότητα του εκδότη και αφετέρου ο ίδιος απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την τραπεζική εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022 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 ή

χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος [...] 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 εταιρεία, 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 506/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...] Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ

Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 2984, 1402/2011, 1773/2010, 2091, 1732-3, 496/2009, 1644, 2842/2007, πρβλ. ΣτΕ 883/2002, 2317-8/2001) [...] ».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 875/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...] εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΕ 70/2011 7μελ., 3292/2007 7μελ., κ.α.). Εξάλλου, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, όταν, μάλιστα, δεν αμφισβητείται, 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 (πρβλ. ΣΕ 881/2002, 1295/99)».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 116/2013, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...] όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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 πραγματοποίησής 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 του ΣτΕ 1404/2015, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...] 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, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, « [...] 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 κατά τις προαναφερθείσες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κριθεί πως εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση εξέδιδε εικονικά στοιχεία, είτε διότι ήταν φορολογικά ανύπαρκτη είτε διότι δεν ήταν σε θέση από άποψη υλικοτεχνικής υποδομής να εκπληρώσει τις αναγραφόμενες στα εν λόγω στοιχεία παροχές, το τεκμήριο της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων για τον λήπτη είναι μαχητό δεδομένου ότι δε στοιχειοθετείται η εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή για τον ίδιο, στην περίπτωση που αποδείξει ότι ήταν πραγματική η λήψη των αναγραφόμενων υπηρεσιών ή η αγορά των αναγραφόμενων αγαθών.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων σε απάντηση στο υπ' αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου, αλλά και κατά την υποβολή της υπό κρίση προσφυγής, προσκόμισε τα ογδόντα οκτώ (88) ζητηθέντα από τον έλεγχο τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησής του, που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του κατά το φορολογικό έτος 2017, με τις αντίστοιχες αποδείξεις εσόδου των με αριθμό (μέχρι την 18/10/2017) και (από την 18/10/2017) Συστημάτων Εισροών και Εκροών του πρατηρίου καυσίμων του, επισυνάπτοντας τα αποδεικτικά τραπεζικής εξόφλησης για καθένα από τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή ο έλεγχος μετά τα ως άνω προσκομισθέντα δε φαίνεται να προβαίνει σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να αντικρούσει τεκμηριωμένα τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και δεν παίρνει θέση στο προβαλλόμενο επιχείρημα της τραπεζικής εξόφλησης της αξίας των τιμολογίων.

Επειδή σε αντίκρουση των απόψεων του προσφεύγοντος αναφέρεται επί λέξει στην οικεία από 13/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

«[...] από τις συγκεκριμένες αποδείξεις εσόδου του συστήματος εισροών εκροών δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο οποίο προμηθευόταν και κατά συνέπεια δεν προκύπτει ότι φορτώθηκαν απευθείας τα συγκεκριμένα καύσιμα σε φορτηγά ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου. Αντίθετα, στα Δελτία Αποστολής Τιμολόγια ως μέσο διακίνησης των καυσίμων αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό, μικτού βάρους 8.000 κιλών, το οποίο είναι ιδιοκτησίας του - Α.Φ.Μ., όμως πρώτον, ο ελεγχόμενος δεν έχει προσκομίσει κανένα στοιχείο από το οποίο να διαπιστώνεται ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε ειδικές δηλωμένες εγκαταστάσεις – δεξαμενές στις οποίες μεταφορτωνόταν το πετρέλαιο κίνησης καθότι αν αυτά φορτώθηκαν απευθείας σε φορτηγά του ελεγχόμενου στις δικές του εγκαταστάσεις εγείρονται ερωτήματα γιατί τα συγκεκριμένα φορτηγά του να μην φορτώσουν τα καύσιμα απευθείας στο πρατήριο υγρών καυσίμων του προμηθευτή..... αφού μάλιστα διαπιστώνεται ότι τα κατασχεμένα τιμολόγια έχουν εκδοθεί τις πολύ πρωινές ώρες, μεταξύ 5:30 – 6:00 π.μ., ήτοι ώρες που κατά κοινή εμπειρία δεν είναι ώρες αιχμής, υπάρχει μικρή κίνηση στα πρατήρια υγρών καυσίμων και συνεπώς τα φορτηγά της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν θα εμποδίζουν την εύρυθμη λειτουργία του πρατηρίου.

Επιπρόσθετα, εφόσον τα καύσιμα διακινούνται με μεταφορικό μέσο του - Α.Φ.Μ..... τότε ο ίδιος προμηθευτής επιβαρύνεται με το κόστος της μεταφοράς τους και καθόσον ούτε προσκομίσθηκαν αλλά ούτε έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης του έτους 2017 λοιπά τιμολόγια πλην αυτών του πίνακα 1, συνάγεται ότι η προμήθεια των τιμολογούμενων καυσίμων, ήτοι πετρέλαιο κίνησης, θα πρέπει να είναι ακριβότερη. Στη Διεύθυνση Ελέγχων και Παρατηρητηρίων Τιμών που υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, λειτουργεί το τμήμα Παρατηρητηρίων Τιμών που είναι αρμόδιο επί του προκειμένου για την παρακολούθηση – ανάρτηση στο δικτυακό τόπο www.egge.gr των τιμών λιανικής χονδρικής πώλησης καυσίμων καθώς και η πληροφόρηση, μέσω των συστημάτων για τα επίπεδα και την εξέλιξη των τιμών. Στο εν λόγω δικτυακό τόπο αναζητήθηκαν ενδεικτικά κάποιες εβδομαδιαίες μέσες τιμές λιανικής πώλησης του καυσίμου πετρελαίου κίνησης (.....κίνησης) κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο και συγκρίθηκαν με τις τιμές πώλησης ανά λίτρο του ίδιου καυσίμου ως αναγράφονται στις κατασχεμένες αποδείξεις εσόδου του συστήματος εισροών εκροών του προμηθευτή για τις αντίστοιχες περιόδους ως κάτωθι:

Αριθμός Δελτίου Αποστολής - Τιμολογ	Τιμή πώλησης καυσίμου ανά λίτρο βάσει τιμολογίου (σε ευρώ)	Εβδομαδιαία μέση τιμή πώλησης διέλευσης ανά λίτρο Νομού Αττικής βάσει Τιμολογίου Παρατηρητηρίου Τιμών (σε ευρώ)
...../05-01-2017	1,199	1,263
...../06-02-2017	1,179	1,263
...../22-03-2017	1,159	1,247
...../24-04-2017 & /24-04-2017	1,189	1,257
...../09-05-2017	1,139	1,224
...../19-06-2017 &/23-06-2017	1,109	1,191
...../10-07-2017 &/12-07-2017	1,119	1,192
...../08-08-2017 &/11-08-2017	1,139	1,212

...../11-09-2017 &/15-09-2017	1,159	1,223
...../16-10-2017,/18-10-2017 &/20-10-2017	1,169	1,227
...../22-11-2017 &/24-11-2017	1,199	1,282
...../22-12-2017 &/18-12-2017	1,209	1,280

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι, η προμήθεια των υγρών καυσίμων από τον προμηθευτή - Α.Φ.Μ., η οποία είναι επιφορτισμένη και με τα έξοδα μεταφοράς τους, είναι μικρότερη και από την εβδομαδιαία μέση τιμή πώλησης του καυσίμου πετρέλαιο κίνησης στον νομό Αττικής, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη εμπορική πρακτική και κοινή λογική και πείρα.»

Επειδή μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε προς την υπηρεσία μας τα με αριθμό πρωτ. /15-04-2024 και /27-04-2024 Συμπληρωματικά Υπομνήματα στο οποία ανέφερε τους παρακάτω πρόσθετους ισχυρισμούς:

- 1) το ίδιο ελεγκτικό κέντρο (4^ο ΕΛ.ΚΕ.) που συνέταξε την έκθεση ελέγχου για τον προμηθευτή καυσίμων είχε διενεργήσει έλεγχο στην επιχείρηση της (συζύγου του προσφεύγοντος) που είχε λάβει επίσης κατά τη χρήση 2017 τιμολόγια από την επιχείρηση του, και έκρινε ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, χωρίς τελικά να της καταλογίσει παράβαση,
- 2) λόγω του μεγέθους των φορτηγών που πραγματοποιούν τις μεταφορές για λογαριασμό της επιχείρησής του η προμήθεια των καυσίμων γινόταν με μεταφορά και τοποθέτηση πετρελαίου στη δεξαμενή που διέθετε στις εγκαταστάσεις του, από την οποία στη συνέχεια τροφοδοτούνταν τα φορτηγά,
- 2) από τιμολόγια προμήθειας καυσίμων από άλλους προμηθευτές κατά την ίδια χρήση προκύπτει ότι οι τιμές ήταν στα ίδια επίπεδα με αυτές των τιμολογίων του

Επειδή με τα ως άνω Συμπληρωματικά Υπομνήματα ο προσφεύγων επισυνάπτει τα κάτωθι παραστατικά / αποδεικτικά:

- 1) φωτογραφικό υλικό με δεξαμενή που κατά τους ισχυρισμούς του απεικονίζει τη δεξαμενή καυσίμων της επιχείρησής του, στην οποία αποθηκεύονταν οι ποσότητες πετρελαίου που αγόραζε από το πρατήριο καυσίμων του,
- 2) υπεύθυνες δηλώσεις της και της, οι οποίες δηλώνουν ότι το έτος 2017, κατά το οποίο εργάζονταν στη συστεγαζόμενη μεταφορική εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στην ίδια διεύθυνση με αυτή της προσφεύγουσας επιχείρησης, υπήρχε δεξαμενή πετρελαίου στον χώρο των επιχειρήσεων,
- 3) αντίγραφα των από 15/11/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4987/2022 του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ελεγχόμενη τη, με Α.Φ.Μ., σύζυγο του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις οποίες η ελεγχόμενη έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 101.553,64 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24.372,87 ευρώ, από την επιχείρηση του, τα οποία θεωρήθηκε ότι αποτυπώνουν πραγματικές συναλλαγές για την επιχείρησή της καθώς, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, όπως καταγράφεται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος:

«Δεδομένων των ανωτέρω ήτοι:

1. της διενέργειας μερικού ελέγχου χρήσεως 2017 ως προς τη λήψη των τιμολογίων εκδόσεως με Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 101.553,64 €
 2. της ορθής καταχώρησης των ληφθέντων τιμολογίων στα τηρηθέντα βιβλία
 3. της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος
 4. την τραπεζική εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων μέσω ισόποσων τραπεζικών εμβασμάτων
 5. την προσκόμιση επαρκών στοιχείων ως προς τη διενέργεια των τιμολογούμενων συναλλαγών
- Ο έλεγχος για τη επιχείρηση:, με Α.Φ.Μ. και για την υπό έλεγχο χρήση 2017 δεν εκδίδει σχετική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος και η με αριθμό/24.7.2018 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος κρίνεται ειλικρινής.»

Επειδή, με την προσκόμιση των ανωτέρω στοιχείων στην υπηρεσία μας, ήτοι του φωτογραφικού υλικού σε συνδυασμό με τις υπεύθυνες δηλώσεις εργαζομένων της συστεγαζόμενης επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.» περί ύπαρξης δεξαμενής καυσίμων κατά το ελεγχόμενο έτος και των αντιγράφων τιμολογίων προμήθειας καυσίμων έτερων επιχειρήσεων εκδοθέντων το 2017, από τα οποία προκύπτει τιμή πώλησης ανά μονάδα από 1,024 μέχρι 1,356 ευρώ, ο προσφεύγων απαντά στα προαναφερόμενα επιχειρήματα του ελέγχου, όπως αποτυπώθηκαν στην οικεία από 13/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που αποτελεί το νόμιμο έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, συνοψίζοντας τα ανωτέρω προκύπτει ότι:

- Α) για έκαστο τιμολόγιο έκδοσης της επιχείρησης του ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο ισόποσο τραπεζικό έμβασμα (της Τράπεζας ή της ή της) με δικαιούχο τον, χωρίς ο έλεγχος να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να αποδειχθεί η επιστροφή των χρημάτων στον προσφεύγοντα,
- Β) στα ληφθέντα τιμολόγια η εκδότρια επιχείρηση του ανέγραφε τα νούμερα των Α.Α.Π. οι οποίες εκδόθηκαν αυτόματα με το κλείσιμο της αντλίας από το σύστημα εισροών – εκροών ενώ προσκομίσθηκαν μαζί με τα τιμολόγια και τα αντίγραφα των αντίστοιχων Α.Α.Π.,
- Γ) δεδομένου ότι επί των εκδοθέντων τιμολογίων αναγράφεται ως μέσο διακίνησης το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό ιδιωτικής χρήσης της επιχείρησης του, μικτού βάρους οκτώ (8) τόνων, διαπιστώνεται ότι το εν λόγω μέσο είχε τη δυνατότητα να μεταφέρει το σύνολο της αναγραφόμενης ποσότητας ανά τιμολόγιο, όπως προκύπτει από την επισκόπηση των τιμολογίων αυτών,
- Δ) σύμφωνα με την εικόνα του προσφεύγοντος στο σύστημα ELENXIS της Α.Α.Δ.Ε. κατά την ελεγχόμενη χρήση (2017) η επιχείρησή του διέθετε δεκατέσσερα (14) Φορτηγά Δημόσιας Χρήσης για τα οποία είχε καταβάλει τα ετήσια τέλη κυκλοφορίας,
- Ε) όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της, η οποία ενσωμάτωσε αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου του εκδότη, στον τελευταίο αναγνωρίστηκαν ως πραγματικές, για το φορολογικό έτος 2017, αγορές καυσίμων συνολικής αξίας 2.298.025,17 ευρώ.

Επειδή από τις προσκομισθείσες εκθέσεις ελέγχου που αφορούν τη σύζυγο του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., σε ότι αφορά στις συναλλαγές με τον, ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι το ίδιο ελεγκτικό κέντρο (4ο ΕΛ.ΚΕ.) που έλεγξε τον (ως εκδότη εικονικών) έκρινε ότι οι συναλλαγές της επιχείρησης της, οι οποίες έλαβαν χώρα το ίδιο χρονικό διάστημα (2017) και είχαν ταυτόσημο αντικείμενο (ήτοι την προμήθεια καυσίμων) με τις υπό κρίση συναλλαγές του προσφεύγοντος, ήταν πραγματικές στο σύνολό τους.

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω κρίθηκε ότι ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτός αφού υπήρχαν πραγματικές αγορές καυσίμων ύψους 2.298.025,17 ευρώ. Επομένως ο έλεγχος είχε το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή δεν έγινε ουσιαστικός έλεγχος στα βιβλία του προσφεύγοντος ώστε να αποδειχθεί ότι η αγορά των καυσίμων ήταν δυσανάλογη με τις απαιτούμενες ποσότητες που χρειάζονταν τα φορτηγά του ή ότι υπήρχαν και άλλοι προμηθευτές από τους οποίους προμηθεύονταν ικανές ποσότητες καυσίμων ώστε να καλύπτονται οι ανάγκες της επιχείρησής του.

Ως εκ τούτου η υπηρεσία μας κρίνει ότι δεν τεκμηριώνεται η παράβαση της λήψης και καταχώρησης εικονικών στοιχείων από την επιχείρηση του προσφεύγοντος και επομένως, ενόψει της αποδοχής του πρώτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Σύνολο για καταβολή: 0,00 ευρώ

**Υπ' αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη
Επιβολής Προστίμου**

Σύνολο για καταβολή: 0,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.