



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3497

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 11.8.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου Αλίμου Αττικής, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	...../2024	09.07.2024	-	ΦΠΑ	12/04/2022 - 31/12/2022	3.979,50 €
2	...../2024	09.07.2024	-	ΦΠΑ	01/01/2023 - 31/12/2023	1.548,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09.07.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 11.8.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./2024/9.7.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 12.04.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 2.653,00 €, πλέον 1.326,50 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 12.04.2022-31.12.2022, ήτοι συνολικό ποσό 3.979,50 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 3.207,14 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή».
- 2) Με την υπ' αριθμ./2024/9.7.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.032,00 €, πλέον 516,00 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, ήτοι συνολικό ποσό 1.548,00 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 6.388,29 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή».

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 09.07.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 12.04.2022-31.12.2022 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού που αφορά σε πλασματικές πωλήσεις ελαιολάδου πραγματοποιηθείσες εντός του Δεκεμβρίου 2022, που αναφέρονται στην εκκαθάριση που εκδόθηκε εντός του ίδιου μήνα από τον αγροτικό συνεταιρισμό με ΑΦΜ, συνολικού ύψους **45.078,03 €** ενώ παράλληλα αυξήθηκε το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών κατά 0,01 € και

β) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2023-31.12.2023 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού που αφορά σε πλασματικές πωλήσεις ελαιολάδου πραγματοποιηθείσες εντός του Δεκεμβρίου 2023, που αναφέρονται στην εκκαθάριση που εκδόθηκε εντός του ίδιου μήνα από τον αγροτικό συνεταιρισμό με ΑΦΜ, συνολικού ύψους **39.874,40 €**, ενώ παράλληλα μειώθηκε το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών κατά 3.207,14 € λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της εν λόγω φορολογικής περιόδου του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της αμέσως προηγούμενης φορολογικής περιόδου 12.04.2022-31.12.2022 συνολικού ύψους 3.207,14 €,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
12.04.2022-31.12.2022	2.459,96 €	47.537,99 €	3.526,93 €	3.526,94 €
01.01.2023-31.12.2023	2.702,29 €	42.576,69 €	7.710,11 €	4.502,97 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Η πραγματική έννοια της διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1α τελευταίο εδάφιο ν. 2859/2000 είναι ότι στις εκκαθαρίσεις, στις οποίες εμπεριέχονται πωλήσεις περισσότερων του ενός μηνός, δε χρεώνεται ΦΠΑ και κατά συνέπεια δεν αποδίδεται στον παραγωγό (παραγγελέα) ΦΠΑ, για τον οποίο υπόχρεος είναι ο συνεταιρισμός (παραγγελιοδόχος). ΦΠΑ χρεώνεται μόνο στις εκκαθαρίσεις, οι οποίες εκδίδονται σε μηνιαία βάση (εμπεριέχουν τις συναλλαγές ενός μηνός).

Οι εκκαθαρίσεις που εκδίδει ο Αγροτικός Συνεταιρισμός (παραγγελιοδόχος) είναι ξεκάθαρα έβραν του μηνός, γιατί δεν είναι μηνιαίες, αλλά ετήσιες, όπως αντίστοιχα και οι παραδόσεις των προϊόντων της προς το Συνεταιρισμό και αυτού προς τον εξαγωγέα, οι οποίες δεν αφορούν μόνο το Δεκέμβριο, αλλά ξεκάθαρα χρονικό διάστημα προηγούμενων μηνών και προ του Δεκεμβρίου σε συνέχεια. Ο Δεκέμβριος συμπεριλαμβάνεται μαζί με όλους τους μήνες του έτους στην εκκαθάριση, που εκδίδεται στις 31/12 για να προσδιορίζεται σωστά το έσοδο της φορολογικής χρήσης και ο φόρος εισοδήματος.

Είναι αυτονόητο -και χωρίς λογική κάθε αντίθετη άποψη- ότι δεν μπορεί σε μία συναλλαγή με το ίδιο παραστατικό (όπως είναι οι εκκαθαρίσεις που λαμβάνει από το Συνεταιρισμό), με την ίδια φύση, με τα ίδια προϊόντα και με τους ίδιους αντισυμβαλλόμενους, να αντιμετωπίζονται διαφορετικά μέσα στην ίδια χρήση ως προς

την επιβολή του ΦΠΑ, παραδόσεις που αφορούν τον Οκτώβριο και το Νοέμβριο σε σχέση με το Δεκέμβριο, που συμπεριλαμβάνεται στην ίδια εκκαθάριση.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής θα οδηγούσαν εκ του πονηρού τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις (παραγγελέα και παραγγελιοδόχο) σε μία μεταξύ τους συμφωνία, για να αποφύγουν την επιβολή του ΦΠΑ, να εκδίδουν κατά πάγια τακτική τις εκκαθαρίσεις τους μέσα στον Ιανουάριο του επόμενου έτους, ώστε να χαρακτηρίζονται «πέραν του μηνός» σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελέγχου. Έτσι θα είχαμε και μετακύλιση εσόδου σε επόμενη χρήση σε βάρος της φορολογίας εισοδήματος.

- 2) Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της καταλογίζει ΦΠΑ που δεν έχει εισπράξει, κάτι που είναι λανθασμένο και αβάσιμο και αντίθετο με θεμελιώδεις αρχές του Κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 1 αυτού ο ΦΠΑ είναι φόρος που επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου. Σε αντίθεση με αυτή τη θεμελιώδη αρχή ο έλεγχος επιβάλλει να αποδώσει φόρο που δεν έχει εισπράξει.
- 3) Το άρθρο 50 του Κώδικα αναφέρει ότι μπορεί να εκδοθεί προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία. Είναι ξεκάθαρο, όπως διαπιστώνει και ο έλεγχος, ότι οι φορολογικές δηλώσεις ως προς τα έσοδα έχουν υποβληθεί από τη μεριά της σύμφωνα με τα βιβλία και τα εκδιδόμενα στοιχεία, τα οποία και έχουν διαβιβαστεί ακριβώς στα mydata από την ίδια και τους αντισυμβαλλόμενους της, σύμφωνα δηλαδή με τις εκκαθαρίσεις που εξέδωσε ο Συνεταιρισμός χωρίς ΦΠΑ, που είναι το φορολογικό στοιχείο που ήρθε στα χέρια της και καταχωρήθηκε ορθώς στα τηρούμενα βιβλία της. Παρόλ' αυτά ο έλεγχος σε αντίθεση με το άρθρο 50 προσδιορίζει διαφορές φόρου που δεν αντιστοιχούν στα βιβλία και στοιχεία της, αλλά σε στοιχεία που δεν αφορούν την ίδια (όπως στοιχεία παραδόσεων του ελαιολάδου από το Συνεταιρισμό προς την εξαγωγική εταιρεία κ.ά.).
- 4) Σύμφωνα με την 4^η παράγραφο της περ. Β' της υπ' αριθμ. Ε.2181/2020 εγκυκλίου, ακόμη και στην περίπτωση που η εκκαθάριση είναι μηνιαία και όχι πέραν του μηνός (άρα πρέπει να επιβληθεί ΦΠΑ), ο ΦΠΑ οφείλεται τόσο από τον παραγγελιοδόχο όσο και από τον παραγγελέα. Στις διαπιστώσεις του ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και από την όλη διαδικασία δεν προκύπτει πουθενά να έχει επιβληθεί φόρος και στον παραγγελιοδόχο Συνεταιρισμό σε αντίθεση με αυτή τη διάταξη και σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του Κώδικα ΦΠΑ, ότι ο φόρος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου.
- 5) Κάθε φορολογικός έλεγχος, εκτός των άλλων, έχει σκοπό να διαπιστώσει αν υπάρχει φοροδιαφυγή σε βάρος του Δημοσίου και αντίστοιχα να επιβάλει κυρώσεις. Ακόμη και αν ο Συνεταιρισμός έπρεπε να εκδώσει φορολογικά στοιχεία (εκκαθαρίσεις) που θα περιλάμβαναν ΦΠΑ, τότε η ίδια θα απέδιδε επιρριπτόμενο φόρο, τον οποίο θα είχε εισπράξει, και ο Συνεταιρισμός θα μπορούσε να εκπέσει το ΦΠΑ και στη συνέχεια να ζητήσει την επιστροφή του. Την ίδια δηλαδή διαδικασία που έκανε η ίδια και καταλήγοντας στο ίδιο αποτέλεσμα (της επιστροφής) χωρίς την παραμικρή ζημία για το Δημόσιο αλλά ούτε μονομερώς μεταξύ των αντισυμβαλλομένων. Γεννιέται εύλογα το ερώτημα για το πού αποσκοπεί το αποτέλεσμα του ελέγχου παρά να υπηρετήσει μία άνευ ουσίας γραφειοκρατία και να επανέλθει στο ίδιο σημείο; Κανένας νομοθέτης και

καμία ερμηνευτική εγκύκλιος ή έγγραφο δε θα είχε ποτέ πρόθεση να συντηρεί ένα φαύλο κύκλο χωρίς ουσία και αποτέλεσμα.

- 6) Παραβίαση της αρχής της ισότητας, καθώς, όπως προκύπτει και από έγγραφο της Ένωσης Φοροτεχνικών Λογιστών Λακωνίας, υπάρχει πληθώρα αποτελεσμάτων ελέγχων αντίστοιχων και ταυτόσημων με τη δική της περίπτωση από ελεγκτικές υπηρεσίες, αλλά και σε όλη την Χώρα, όπου έχουν εγκριθεί επιστροφές ΦΠΑ με εφαρμογή των ίδιων διατάξεων.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 και 13 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν στην υπό κρίση περίπτωση, για τις παραδόσεις που διενεργήθηκαν εντός του Δεκεμβρίου 2022 και του Δεκεμβρίου 2023 από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ με ΑΦΜ, από τις ήδη διενεργηθείσες προς αυτόν παραδόσεις της προσφεύγουσας, στον τρίτο αγοραστή: «12. Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης. 13. Εξαιρετικά, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από τρίτο για λογαριασμό αγρότη παραγωγού το έγγραφο της προηγούμενης παραγράφου εκδίδεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση και αποστέλλεται στον αγρότη παραγωγό έγκαιρα για εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν στην υπό κρίση περίπτωση, για τις παραδόσεις που διενεργήθηκαν εντός του Δεκεμβρίου 2022 και του Δεκεμβρίου 2023 από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ με ΑΦΜ, από τις ήδη διενεργηθείσες προς αυτόν παραδόσεις της προσφεύγουσας, στον τρίτο αγοραστή: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...], β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ίσχυαν στην υπό κρίση περίπτωση (κατά τα ανωτέρω), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 και την 31.12.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες εν προκειμένω, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Δεκέμβριο 2022 και Δεκέμβριο 2023 αντίστοιχα): «Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται

στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικά, για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων [...], για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 και την 31.12.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες εν προκειμένω, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Δεκέμβριο 2022 και Δεκέμβριο 2023 αντίστοιχα): «Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της αρχικής, εν μέρει ακόμα ισχύουσας κατά τις ως άνω κρίσιμες ημερομηνίες, προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α' εδ. β' Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο τρίτο παρ. Β' υποπαρ. Β.1.1. ν. 4254/2014: «...Επί της ουσίας, με τη διάταξη αυτή οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του φόρου που αναλογεί στο ποσό που τους καταβάλλουν οι παραγγελιοδόχοι από την πώληση των αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους, καθώς ο ΦΠΑ που αναλογεί στην τελική αξία της πώλησης των αγαθών αποδίδεται από τους παραγγελιοδόχους αυτούς. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή της δημιουργίας πρόσθετων διοικητικών βαρών για τους αγρότες, στη βελτίωση της συμμόρφωσης και στη μείωση του κινδύνου μη καταβολής του φόρου από αυτούς.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ισχύουσας κατά τις ως άνω κρίσιμες ημερομηνίες προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α' εδ. β' Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 ν. 4474/2017: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 τροποποιείται το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. [...], κατά τρόπο ώστε να προβλέπεται η υποχρέωση για την απόδοση από τον παραγγελιοδόχο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στις περιπτώσεις που η εκκαθάριση για τις πωλήσεις αυτές δεν εκδίδεται μηνιαία. Με τη διάταξη αυτή οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών) απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του φόρου που αναλογεί στο ποσό που τους καταβάλλουν οι παραγγελιοδόχοι από την πώληση των αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους, καθώς ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην τελική αξία της πώλησης των αγαθών αποδίδεται από τους παραγγελιοδόχους αυτούς. Η διάταξη αυτή αφορά στις περιπτώσεις που η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός και εξυπηρετεί, αφενός τη φορολογική συμμόρφωση των αγροτών, αφετέρου διασφαλίζει τα δημόσια έσοδα από την άποψη ότι ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων που διενεργεί κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός (έκδοση του φορολογικού στοιχείου της πώλησης), παρόλο που τα έσοδα που προκύπτουν από τις εν λόγω πωλήσεις εκκαθαρίζονται πέραν του μηνός. Η διάταξη δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται μηνιαία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Στις περιπτώσεις αυτές, οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος καθίστανται οι ίδιοι υπόχρεοι προς

καταβολή του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις παραδόσεις των προϊόντων παραγωγής τους μέσω παραγγελιοδόχων, όπως ισχύει γενικά στις λοιπές περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, για το λόγο ότι από την εφαρμογή της τροποποιηθείσας διάταξης προέκυπτε για τους αγρότες διαρκής συσσώρευση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. εισροών, λόγω της μη είσπραξης Φ.Π.Α. εκροών, για τους παραγγελιοδόχους η ευθύνη της απόδοσης σημαντικών ποσών Φ.Π.Α. εκροών με επίπτωση στην ταμειακή ρευστότητα των επιχειρήσεών τους, και για τη Φορολογική Διοίκηση αυξημένο διοικητικό κόστος ως προς τη διενέργεια των απαιτούμενων φορολογικών ελέγχων.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Ι υποπαρ. 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1116/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ οι παραγγελιοδόχοι (συνεταιρισμοί ή έμποροι) καθίστανται υπόχρεοι για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των εν λόγω αγροτών. Κατά συνέπεια, οι παραγγελιοδόχοι υποχρεούνται στην απόδοση στο Δημόσιο του συνόλου του ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων, ενώ οι αγρότες του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, οι οποίοι πωλούν τα προϊόντα τους μέσω τρίτων (εμπόρων ή αγροτικών συνεταιρισμών), απαλλάσσονται από την υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω πωλήσεις. Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι αποδίδουν στους αγρότες την καθαρή αξία των πωλήσεών τους που δικαιούνται, βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν. Οι εν λόγω αξίες συνιστούν εκροές απαλλασσόμενες από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος [...]»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Β' της υπ' αριθμ. Ε.2181/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις»): «**Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων.** Αναφορικά με τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δίνονται οι κάτωθι διευκρινίσεις: Στο τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ για τον υπόχρεο στο φόρο ορίζεται ότι ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος. Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι, στην περίπτωση που οι παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων πραγματοποιούνται για λογαριασμό παραγγελέα που ανήκει στα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα, ο φόρος καταβάλλεται στο σύνολό του στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο (έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση), υπό την προϋπόθεση ότι η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, δηλαδή η εκκαθάριση δεν εκδίδεται άμεσα σε σχέση με τον χρόνο της πραγματικής παράδοσης των αγαθών, αλλά εκδίδεται πέραν του μήνα, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών. Στις περιπτώσεις αυτές το ποσό που αποδίδεται στο πρόσωπο που ενεργεί ως παραγγελέας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στην περίπτωση που η εκκαθάριση του παραγγελιοδόχου προς τον παραγγελέα εκδίδεται εντός του ίδιου μήνα, κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ οφείλεται τόσο από τον παραγγελιοδόχο όσο και από τον παραγγελέα για την παράδοση που πραγματοποιεί ο καθένας, πραγματική και πλασματική αντίστοιχα, επί της αξίας

αυτών. [...] Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των κατωτέρω προσδιορίζεται η έννοια της καθαρής αξίας της πλασματικής πώλησης ως τη διαφορά που προκύπτει μετά από την αφαίρεση από την αξία της πραγματικής πώλησης χωρίς ΦΠΑ του ποσού που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα βάσει της συμφωνίας που συνάπτει. Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι στους αγρότες - παραγγελείς τους αποδίδουν σε αυτούς την καθαρή αξία που δικαιούνται για τις πωλήσεις τους (πλασματικές πωλήσεις), βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν, στις εξής περιπτώσεις: α) στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος [...], β) στους αγρότες του κανονικού καθεστώτος, εφόσον η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση του παραγγελιοδόχου. Είναι προφανές ότι δεν απαιτείται καμία αναφορά περί ΦΠΑ στις εν λόγω εκκαθαρίσεις. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Η πραγματική έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α' τελευταίο εδάφιο Κώδικα ΦΠΑ είναι ότι στις εκκαθαρίσεις, στις οποίες εμπεριέχονται πωλήσεις περισσότερων του ενός μηνός, δε χρεώνεται ΦΠΑ και κατά συνέπεια δεν αποδίδεται στον παραγωγό (παραγγελέα) ΦΠΑ, για τον οποίο υπόχρεος είναι ο συνεταιρισμός (παραγγελιοδόχος). ΦΠΑ χρεώνεται μόνο στις εκκαθαρίσεις, οι οποίες εκδίδονται σε μηνιαία βάση (εμπεριέχουν τις συναλλαγές ενός μηνός).

β) Οι εκκαθαρίσεις που εκδίδει ο Αγροτικός Συνεταιρισμός (παραγγελιοδόχος) είναι ξεκάθαρα πέραν του μηνός, γιατί δεν είναι μηνιαίες, αλλά ετήσιες, όπως αντίστοιχα και οι παραδόσεις των προϊόντων της προς το Συνεταιρισμό και αυτού προς τον εξαγωγέα, οι οποίες δεν αφορούν μόνο το Δεκέμβριο, αλλά ξεκάθαρα χρονικό διάστημα προηγούμενων μηνών και προ του Δεκεμβρίου σε συνέχεια. Ο Δεκέμβριος συμπεριλαμβάνεται μαζί με όλους τους μήνες του έτους στην εκκαθάριση, που εκδίδεται στις 31/12, για να προσδιορίζεται σωστά το έσοδο της φορολογικής χρήσης και ο φόρος εισοδήματος.

γ) Είναι αυτονόητο -και χωρίς λογική κάθε αντίθετη άποψη- ότι δεν μπορεί σε μία συναλλαγή με το ίδιο παραστατικό (όπως είναι οι εκκαθαρίσεις που λαμβάνει από το Συνεταιρισμό), με την ίδια φύση, με τα ίδια προϊόντα και με τους ίδιους αντισυμβαλλόμενους, να αντιμετωπίζονται διαφορετικά μέσα στην ίδια χρήση ως προς την επιβολή του ΦΠΑ παραδόσεις που αφορούν τον Οκτώβριο και το Νοέμβριο σε σχέση με το Δεκέμβριο, που συμπεριλαμβάνεται στην ίδια εκκαθάριση.

δ) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής θα οδηγούσαν εκ του πονηρού τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις (παραγγελέα και παραγγελιοδόχο) σε μία μεταξύ τους συμφωνία, για να αποφύγουν την επιβολή του ΦΠΑ, να εκδίδουν κατά πάγια τακτική τις εκκαθαρίσεις τους μέσα στον Ιανουάριο του επόμενου έτους, ώστε να χαρακτηρίζονται «πέραν του μηνός» σύμφωνα με τους ισχυρισμούς ελέγχου. Έτσι θα είχαμε και μετακύλιση εσόδου σε επόμενη χρήση σε βάρος της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας τους, να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι, γιατί:

α) Κατά τη λογική της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. α' εδ. β' Κώδικα ΦΠΑ (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 7 παρ. 2 ν. 4474/2017) και το νομοθετικό σκοπό της, όπως αυτά επιβεβαιώνονται από τα προπαρατεθέντα αποσπάσματα των

Αιτιολογικών Εκθέσεων επ' αυτής, ο παραγγελιοδόχος επί παραγγελιοδοχικής πώλησης αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγρότη φυσικού προσώπου υποκείμενου στο κανονικό καθεστώς καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ, όταν η σχετική εκκαθάριση εκδίδεται για χρονικό διάστημα πέραν του ενός (1) μηνός, δηλαδή αφορά σε (παραδόσεις πραγματοποιηθείσες κατά) χρονικό διάστημα πέραν του ενός (1) μηνός («περίοδος αναφοράς»), ανεξαρτήτως του αν η ημερομηνία έκδοσής της είναι εντός του τελευταίου μηνός (π.χ. κατά την τελευταία του ημέρα) της σχετικής περιόδου, στην οποία η εκκαθάριση αυτή αφορά.

β) Στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 09.07.2024 οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 9-10 αυτής), ο υποκείμενος στο ΦΠΑ αγροτικός συνεταιρισμός με ΑΦΜ εξέδωσε δύο (2) εκκαθαρίσεις προς την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα τις υπ' αριθμ. /31.12.2022 και υπ' αριθμ. /31.12.2023. Οι εκκαθαρίσεις αυτές αφορούσαν σε παραδόσεις πραγματοποιηθείσες όχι μόνο κατά το μήνα έκδοσής τους (Δεκέμβριο), αλλά και σε άλλους μήνες, και συγκεκριμένα η μεν πρώτη και σε παραδόσεις πραγματοποιηθείσες από τον ως άνω συνεταιρισμό (παραγγελιοδόχο) κατά τους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο 2022, η δε δεύτερη και σε παράδοση πραγματοποιηθείσα από τον ως άνω συνεταιρισμό (παραγγελιοδόχο) κατά το Νοέμβριο 2023, και επομένως αφορούσαν σε χρονικά διαστήματα πέραν του ενός (1) μηνός και κατά τούτο εκδόθηκαν για χρονικά διαστήματα πέραν του ενός (1) μηνός. Ως εκ τούτου, υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο ήταν κατά τα ανωτέρω ο εν λόγω συνεταιρισμός και όχι η προσφεύγουσα.

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα ανακρίβειας δηλώσεων αναφορικά με τις ως άνω εκκαθαρίσεις, καθώς κρίσιμο στοιχείο δεν είναι η ημερομηνία έκδοσής τους, αλλά η περίοδος αναφοράς τους, δηλαδή το γεγονός ότι εν προκειμένω αυτές δεν εκδόθηκαν «σε μηνιαία βάση» («έκδοση μηνιαίας εκκαθάρισης»), αλλά αφορούσαν σε δεδομένα περισσότερων μηνών.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει** η εξέταση των υπολοίπων πέντε (5) λόγων της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 11.8.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **και την ακύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2024 4	09.07.2024	-	ΦΠΑ	12/04/2022 - 31/12/2022
2	...../2024 4	09.07.2024	-	ΦΠΑ	01/01/2023 - 31/12/2023

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 12.04.2022-31.12.2022

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)	
	1	2	3	3 - 1 = 4	
Αξία φορολογητέων εκροών	2.459,96	47.537,99	2.459,96	0,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	21.355,02	21.355,02	21.355,02	0,00	
Φόρος εκροών	319,79	6.179,94	319,79	0,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.526,93	3.526,94	3.526,94	-0,01	
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.207,14	-	3.207,14	0,00	
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	2.653,00	-	-	
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	-	1.326,50	-	-	
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	-	-	-	-	
Σύνολο φόρου για καταβολή	-	3.979,50	-	-	
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.207,14	-	3.207,14	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά	-	-	-	-	

(κατ' ακύρωση της υπ' αριθμ./2024/9.7.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 12.04.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2023-31.12.2023

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών	2.702,29	42.576,69	2.702,29	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	23.526,08	23.526,08	23.526,08	0,00
Φόρος εκροών	351,30	5.534,97	351,30	0,00

Υπόλοιπο φόρου εισροών		7.710,11	4.502,97	7.710,11	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		7.358,81	-	7.358,81	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	1.032,00	-	-
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		-	516,00	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	1.548,00	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	-	-	-	-
	για επιστροφή	6.388,29	-	6.388,29	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

(κατ' ακύρωση της υπ' αριθμ./2024/9.7.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.