



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 940

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024),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 **21/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **21/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.306,96€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 3.653,48€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.351,40€, **ήτοι** συνολικού ποσού **12.311,84€**, διότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 20.200,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.848,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,4, 5,6,7, 8, 9, 11 και 17 του Ν.4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 66§5 του ν .4987/22 όπως ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.848,00€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4987/22 ποσού 2.368,70€, **ήτοι** συνολικού ποσού **7.216,70€**, διότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 20.200,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.848,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,4, 5,6,7, 8, 9, 11 και 17 του Ν.4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 66§5 του ν .4987/22 όπως ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 23-12-2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Η εντολή εκδόθηκε με αφορμή το υπ' αριθμό πρωτ. έγγραφο τηςμε συνημμένη την από 02/10/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 5104/2024(Κ.Φ.Δ.), για την επιχείρηση «» - Α.Φ.Μ., για την οποία διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 και

καταλογίστηκαν παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν. 4308/2014 και των άρθρων 13, 14 και 27 του ν. 5104/2024 με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση της προσφεύγουσας. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου τουκαι διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2018.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα του ελέγχου τουκαι των στοιχείων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, διαπίστωσε ότι, στο φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της, βιβλίο εσόδων – εξόδων, τα παρακάτω αναλυτικά περιγραφόμενα τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....με Α.Φ.Μ.....», συνολικής καθαρής αξίας 20.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.848,00€.

Α/Α	Αριθμ./ημερομηνία παραστατικού	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1		4.050,00	972,00	5.022,00
2		7.150,00	1.716,00	8.866,00
3		3.400,00	816,00	4.216,00
4		5.600,00	1.344,00	6.944,00
ΣΥΝΟΛΑ		20.200,00	4.848,00	25.048,00

Ο έλεγχος, κοινοποίησε την 29/11/2024, στην προσφεύγουσα το αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, η προσφεύγουσα δε, υπέβαλε το υπ' αριθμό υπόμνημα, οι απόψεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Μη τέλεση της παράβασης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων -Καλοπιστία της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά τον χρόνο τέλεσης των υπό κρίση συναλλαγών και λήψης των εκδοθέντων στοιχείων.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», στην παρ.6 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 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 ελεγχόμενου, 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 ύπαρξής 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 υπόκεινται: 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 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

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, εν προκειμένω, η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας θεμελιώνεται πλήρως και αποδεικνύεται από την από 02/10/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 5104/2024(Κ.Φ.Δ.), της, για την επιχείρηση «.....Α.Φ.Μ.», σύμφωνα με την οποία:

«ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ

Λαμβάνοντας υπόψη τις μέχρι τώρα έρευνες της υπηρεσίας μας και επειδή διαπιστώθηκε ότι:

1. Η ελεγχόμενη εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη, αφού παρότι αναζητήθηκε στη δηλωθείσα από την ίδια έδρα , στο δεν βρέθηκε, αλλά ούτε οι περίοικοι την γνώριζαν.
2. Η ελεγχόμενη δεν διέθετε επαγγελματική έδρα για τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020, αλλά ούτε και αποθηκευτικούς χώρους για τα εμπορεύματα που πωλούσε, οικοδομικά υλικά κ.λ.π.
3. Η ελεγχόμενη δεν είχε αγορές, όπως προκύπτει και από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων σχετικές με το αντικείμενο δραστηριότητας της (χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών), καθόσον δηλώνεται ως πελάτης από συναλλασσόμενες επιχειρήσεις που αφορούν μικρής αξίας δαπάνες σε σχέση με τις πωλήσεις της.
4. Το γεγονός ότι μετά από έγγραφη πρόσκληση του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά αρχεία (τηρηθέντα βιβλία, παραστατικά αγορών – δαπανών- λοιπά δικαιολογητικά και τα τιμολόγια πωλήσεων εμπορευμάτων ή τιμολόγια παροχής για τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών)στον έλεγχο .
5. Η ελεγχόμενη δεν διέθετε ικανό προσωπικό για την άσκηση του επαγγέλματος της, προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών(ΜΥΦ),τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Ε. και δηλώσεις ΦΠΑ.
6. Η ελεγχόμενη δεν έχει στην κατοχή της Μηχανήματα έργων και κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να ασκήσει την δηλωθείσα στις φορολογικές αρχές, δραστηριότητα της εκσκαφής - μετακίνησης γαιών.
7. Η ελεγχόμενη οντότητα, δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες, όπως τούτο προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής (ΜΥΦ).

8. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις, ΦΠΑ, Φ.Ε. και ΜΥΦ και τα ποσά δαπανών και εσόδων που δηλώθηκαν σε αυτές προκύπτουν τεράστιες αποκλίσεις .

9. Στις υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι τα ποσά των εκροών και των εισροών είναι τέτοια ώστε να προκύπτει ένα ελάχιστο ποσό ΦΠΑ για καταβολή, ώστε να προσδίδεται στις δηλώσεις μια αληθοφάνεια των συναλλαγών.

10. Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.....

Έχοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω προκύπτει απολύτως αβίαστα και με τρόπο αδιαμφισβήτητο το συμπέρασμα ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδεδειγμένα δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης πωλήσεων ύψους 2.480.783,35 €, στα φορολογικά έτη 2018-2019-2020, λόγω της ουσιαστικής ανυπαρξίας αντίστοιχων αγορών Α' υλών , αγαθών, την απουσία νόμιμης επαγγελματικής εγκατάστασης για την συναλλακτική της δραστηριότητα και ειδικότερα την αποθήκευση των αγαθών(οικοδομικά υλικά κ.λπ.) που υποτίθεται ότι παρέδωσε, καθώς και εκ του γεγονότος ότι δεν απασχόλησε το απαιτούμενο για την φόρτωση και εκφόρτωση των αγαθών, προσωπικό.

Συνεπώς, με βάση τα όσα διαπιστώθηκαν και αναλύθηκαν παραπάνω προκύπτει το συμπέρασμα ότι η επιχείρηση εξέδωσε :

1.Το φορολογικό έτος 2018 τουλάχιστον διακόσια δέκα εννέα (219) εικονικά φορολογικά στοιχεία(Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής αξίας 838.342,48€ πλέον ΦΠΑ 24% ήτοι 190.781,14€.»

Περαιτέρω, ο παρών έλεγχος τουδιαπίστωσε ότι:

Από την προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση τηςδιαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «....., συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Εσόδων-Εξόδων (ΜΥΦ) που υπέβαλε για την φορολογική περίοδο 2018, την ελεγχόμενη επιχείρηση τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.848,00 €.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων που τήρησε η ελεγχόμενη επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2018, σε αντιπαραβολή με τις υποβληθείσες δηλώσεις (φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΜΥΦ) διαπιστώθηκε ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και συμπεριέλαβε στις προαναφερθείσες δηλώσεις, τα εξής φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	Αριθμ./ημερομηνία παραστατικού	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1		4.050,00	972,00	5.022,00
2		7.150,00	1.716,00	8.866,00

3		3.400,00	816,00	4.216,00
4		5.600,00	1.344,00	6.944,00
ΣΥΝΟΛΑ		20.200,00	4.848,00	25.048,00

Με τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία, η εκδότρια επιχείρηση φέρεται να εκτέλεσε υδραυλικές και ηλεκτρολογικές εργασίες, επένδυση πατώματος με πλακάκια, κατασκευή παταριού με μεταλλικό σκελετό και επένδυση και κατασκευή γυψοσανίδας.

Τα εν λόγω παραστατικά εξοφλήθηκαν με τραπεζικές καταθέσεις συνολικού ποσού 25.048,00 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό στην Eurobank, με δικαιούχο τον, την 12/12/2018 .

Από έρευνα στο σύστημα TAXIS (συγκεντρωτικές καταστάσεις Εσόδων- Εξόδων (Μ.Υ.Φ.) διαπιστώθηκε ότι, για την χρήση 2018, η επιχείρηση συμπεριέλαβε στην κατάσταση των Εξόδων (προμηθευτών) της, τα τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.200,00 €, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....»

Από τον έλεγχο στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε

- 1) το Τιμολόγιο Νο Β. καθαρής αξίας 4.050,00€, πλέον Φ.Π.Α. 972,00€ εκδόσεως της επιχείρησης στη στήλη των Εξόδων (αγορές) με ημερομηνία 10/10/2018.
- 2) το Τιμολόγιο Νο Β. καθαρής αξίας 7.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.716,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» στη στήλη των Εξόδων (αγορές) με ημερομηνία 12/10/2018.
- 3) το Τιμολόγιο Νο Β. καθαρής αξίας 3.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 816,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» στη στήλη των Εξόδων (αγορές) με ημερομηνία 24/11/2018.
- 4) το Τιμολόγιο Νο Β. καθαρής αξίας 5.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.716,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» στη στήλη των Εξόδων (αγορές) με ημερομηνία 07/12/2018 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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.»

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα δελτία κατάθεσης μετρητών στον λογαριασμό με αριθμό, με δικαιούχο τον, στην Τράπεζα Eurobank προς εξόφληση των εν λόγω παραστατικών, η κατάθεση των οποίων **έγινε από πρόσωπο διάφορο της προσφεύγουσας επιχείρησης**. Το συνολικό ποσό των 25.048,00 ευρώ η προσφεύγουσα το παρέδωσε σε μετρητά σε κάποιον συνεργάτη της επιχείρησης, κάτι που δεν συνάδει με την κοινή λογική και την εμπορική πρακτική ιδίως σε τέτοια ποσά. Το δε ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο και επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν είναι κατατεθειμένο στο taxis, ούτε φέρει βέβαιη ημερομηνία υπογραφής.

Σύμφωνα με το προαναφερθέν και προσκομισθέν συμφωνητικό, το συνολικό συμφωνηθέν ποσό των μη καταβληθέντων μισθωμάτων, για 17 μήνες, ανέρχεται στο ποσό των 3.910,00 ευρώ (17x 230,00), ενώ το συνολικό κόστος των τιμολογίων που εξέδωσε ο ανέρχεται σε 25.048,00 ευρώ, ποσό δυσανάλογο και σίγουρα όχι προς το συμφέρον της επιχείρησης. “

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 των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 02-10-2024 Έκθεση Ελέγχου της, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, των υπό κρίση συναλλαγών καθώς και καλοπιστίας του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	12.311,84€	12.311,84€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό καταλογισμού	-	7.216,70€	7.216,70€	7.216,70€
Υπόλοιπο ποσού για έκπτωση	110,60€	110,60€	110,60€	0,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο 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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.