



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1060

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 16.212,00€ λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων του, Α.Φ.Μ., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 40.530,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7.700,70€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12, 18 §2 και 9, 19 και 30 § 4 και 7 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., που επισύρει τις κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 2007 έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη πενταετή παραγραφή, ενώ δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, ώστε να ενεργοποιηθεί η δεκαετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994.
- 2) Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί από κατά τόπο αναρμόδιο όργανο.
- 3) Η κρίση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου,

που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

.....

Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφή πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι:

«η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός

της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται ότι:

«6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008), υπήχθη στις διατάξεις του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης αποδεχόμενη το με αριθμό-01-2012 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν.3888/2010 του Υπουργείου Οικονομικών με ποσό φόρου 500,00€ το οποίο εξοφλήθηκε ολοσχερώς εφάπαξ την 11-01-2012.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ.07.2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ η από 07.11.2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ σύμφωνα με την οποία ο, Α.Φ.Μ. τη χρήση 2007 εξέδωσε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα. Το εν λόγω στοιχείο που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ στις 31.07.2017 (αρ. πρωτ. εισ./31.07.2017) αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., ακόμη και ελλείψει αρχικού φύλλου ελέγχου, εφόσον το προαναφερθέν συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ πέραν της πενταετίας, κατέστη δεκαετής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 και την ΠΟΛ 1052/2007 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, δη έως τις 31/12/2018.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 13.12.2018 το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. δεν είχε παραγραφεί και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τη με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, υποπερίπτ. Α 1 και Β1 της στήλης 12 του άρθρου 1, ορίζεται ότι:

«Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων

1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Σε περίπτωση συζύγων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του συζύγου, σύμφωνα με τα προηγούμενα εδάφια, πλην των φορολογιών ΕΝ.Φ.Ι.Α. και Φ.Α.Π. και των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9), στις οποίες η εντολή εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που ορίζεται στην υποπερίπτωση 6 της περίπτωσης 121 της παρούσας».

.....
Β. Για λοιπές περιπτώσεις ελέγχου

1) Για διενέργεια επανελέγχου σε χρήση/φορολογικό έτος/υπόθεση που, ενώ έχει ελεγχθεί / περαιωθεί, προκύπτουν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία, ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε διενεργήσει τον αρχικό φορολογικό έλεγχο και σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Επειδή, με τη με αρ. πρωτ.: Δ6Α 1131253 ΕΞ 20.9.2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανεστάλη η λειτουργία της Δ.Ο.Υ. ΣΙΑΤΙΣΤΑΣ και η καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητά της περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΠΟΛΗΣ ΒΟΪΟΥ.

Επειδή, με τη με αρ. πρωτ.: Δ6Α 1130258 ΕΞ 20.9.2012 (ΦΕΚ Β' 2552/20-09-2012) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανεστάλη η λειτουργία της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΠΟΛΗΣ ΒΟΪΟΥ (ΣΙΑΤΙΣΤΑΣ) και η καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητά της περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Επειδή, ο, Α.Φ.Μ., σύζυγος της προσφεύγουσας ήταν επιτηδευματίας έως την 03.01.2008 με αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος τη Δ.Ο.Υ ΣΙΑΤΙΣΤΑΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008), υπήχθη στις διατάξεις του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης, αποδεχόμενη το με αριθμό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν.3888/2010 του Υπουργείου Οικονομικών που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ ΣΙΑΤΙΣΤΑΣ με ποσό φόρου 500,00€ και εξοφλώντας ολοσχερώς εφάπαξ την 11-01-2012.

Επειδή, κατόπιν της λήψης του με αριθμό πρωτ.07.2017 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 η Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ προέβη σε επανέλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2007, καθόσον ως Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία έχει περιέλθει η αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΣΙΑΤΙΣΤΑΣ, που είχε εκδώσει το αρχικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 για την προσφεύγουσα, είχε με βάση τη με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, υποπερίπτ Β1 της στήλης 12 του άρθρου 1, την ελεγκτική αρμοδιότητα όσον αφορά στην προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2007.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από αναρμόδια Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται

εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, 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 μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που

διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 13/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ ερειδόμενη α) επί της από 07.11.2013 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, Α.Φ.Μ. και β) επί του με αρ. πρωτ./24.04.2018 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ..Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που αφορά στην προσφεύγουσα περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

«1. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας έκρινε τα αναφερόμενα τέσσερα (4) Τιμολόγια Δελτία Αποστολής εικονικά για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

Για τα είδη των εμπορευμάτων που φέρεται ότι πωλήθηκαν με τα τέσσερα (4) διερευνούμενα Τ.ΔΑ, ήτοι:

α/α	Είδος Παραστατικού	Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Περιγραφή
1	Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής		19/11/2007	21 Κρεβάτια Διπλά με τιμή μονάδος € 410,00
2	Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής		19/11/2007	18 Κρεβάτια Διπλά τιμή μονάδος € 320,00-36 Κομοδίνα € 180,00
3	Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής		20/11/2007	24 Ντουλάπες ανοιγόμενες με τιμή μονάδος € 390,00
4	Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής		20/11/2007	24 Κονσόλες με καθρέπτη τιμή μονάδος € 430,00

δεν υπάρχουν αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων καθότι:

α) με τις διασαφήσεις/25.02.2007 και/28.09.2007 αγοράσθηκαν έπιπλα από ξύλο για τραπεζαρίες και καθιστικούς χώρους,

β) Με τις διασαφήσεις/13.04.2007 και/26.06.2007 αγοράσθηκαν έπιπλα από ξύλο για κρεβατοκάμαρες που αποτελούν ένα σετ,

γ) Με τη διασάφηση/19.07.2007 αγοράσθηκαν έπιπλα από ξύλο που χρησιμοποιούνται στις κρεβατοκάμαρες τεμ. 5 (1 κρεβάτι και 4 ξυλόκασες) αξίας 10,00 € το κρεβάτι και 20,00 € οι ξυλόκασες, το οποίο δεν μπορεί να είναι αντίστοιχο με τα φερόμενα ως πωληθέντα διπλά ή μονά κρεβάτια των οποίων η τιμή πώλησης του κάθε τεμαχίου είναι αξίας 410,00 € και 320,00 €, αντίστοιχα,

δ) Με τη διασάφηση/24.08.2007 αγοράστηκαν έπιπλα από ξύλο που χρησιμοποιούνται στις κρεβατοκάμαρες αξίας 18,50 € + (30 X 30%) =24,05 €. Από την περιγραφή των ειδών στο INVOICE με αριθμό/22.08.2007, προκύπτει ότι δεν έχουν καμία σχέση με τα φερόμενα ως πωληθέντα είδη.

ε) Με τη διασάφηση/29.09.2007 αγοράστηκαν έπιπλα από ξύλο που χρησιμοποιούνται στις κρεβατοκάμαρες τεμ. 28 αξίας 95,10+ (30 X 30%)=123,63€. Από την περιγραφή των ειδών στο INVOICE με αριθμό/20.09.2007, προκύπτει μεταξύ άλλων ειδών που χρησιμοποιούνται στις κρεβατοκάμαρες και η αγορά ενός (1) κρεβατιού αξίας 10,00 €, το οποίο δεν μπορεί να είναι αντίστοιχο με τα φερόμενα ως πωληθέντα διπλά ή μονά κρεβάτια των οποίων η τιμή πώλησης του κάθε τεμαχίου είναι αξίας 410,00 € και 320,00 €, αντίστοιχα,

2. Από τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων παραστατικών, ήτοι:

Τιμολόγια από Νο/04.04.2007 έως/24.10.2007

Τ.ΔΑ από Νο/19.04.2007 έως/20.11.2007 και

Τ.ΔΑ Σειρά από Νο/18.09.2007 έως/20.11.2007

διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν πωληθεί είδη εμπορευμάτων που έχουν σχέση με έπιπλα εκτός από τα είδη επίπλων που φέρεται ότι πωλήθηκαν με τα τέσσερα (4) διερευνούμενα Τ.ΔΑ Νο/19.11.2007,/19.11.2007,/20.11.2007 και/20.11.2007 ως άνω τιμολόγια,

3. Από τον έλεγχο των εκδοθέντων Συγκεντρωτικών Δελτίων Αποστολής, διαπιστώθηκε ότι σε τρία (3) Συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής αναγράφονται μεταξύ των άλλων ειδών και είδη επίπλων που φορτώθηκαν στο ΦΙΧ αυτοκίνητο, ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου, από την Θεσσαλονίκη με τόπο προορισμού την Κατερίνη-Λάρισα-Χαλκίδα-Αθήνα, χωρίς να αναγράφεται αν η διατεθείσα ποσότητα διατέθηκε ή επιστράφηκε.

Στα παραπάνω συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής ως τόπος εγκατάστασης αναφέρεται η Θεσσαλονίκη, ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση:

α) Δεν έχει δηλώσει ότι διαθέτει αποθηκευτικό χώρο ή υποκατάστημα στην Θεσσαλονίκη

β) Στις επτά διασαφήσεις που περιλαμβάνονται κάποια έπιπλα από ξύλο και αναλυτικά περιγράψαμε παραπάνω, ως τελωνείου εισόδου αναγράφονται οι Κήποι Έβρου και ο εκτελωνισμός έγινε στο τελωνείο Δράμας.

4. Μη ύπαρξη φορτωτικών καταχωρημένων στα τηρούμενα βιβλία, καθότι όλες τις μεταφορές των εμπορευμάτων, η ελεγχόμενη επιχείρηση τις πραγματοποιούσε με το ΦΙΧ ρυμουλκό και ρυμουλκούμενο αυτοκίνητο, που διέθετε συνολικού ωφέλιμου φορτίου 22.260 κιλών και κατά συνέπεια: η μεταφορά των εμπορευμάτων με τα Τ.ΔΑ Νο/19.11.2007,/19.11.2007, που φέρεται να έγινε με το ίδιο φορτηγό αυτοκίνητο, από Πολύστυλο Καβάλας προς Παραλία Κατερίνης με ώρα φόρτωσης των εμπορευμάτων 10 πμ και ώρα παράδοσης 14 μ.μ. και η άλλη από Πολύστυλο Καβάλας προς Παραλία Κατερίνης με ώρα φόρτωσης των εμπορευμάτων 15 μμ και ώρα παράδοσης 20 μ.μ.

Η ίδια αδύνατη κατάσταση παρουσιάζεται και στην μεταφορά εμπορευμάτων με τα Τ.ΔΑ/20.11.2007 και/20.11.2007 που έγινε την επόμενη μέρα, ήτοι 20.11.2007 και με το ίδιο

με το ίδιο φορτηγό αυτοκίνητο, από Πολύстуλο Καβάλας προς Παραλία Κατερίνης με ώρα φόρτωσης των εμπορευμάτων 8 πμ και ώρα παράδοσης 11 π.μ. και η άλλη από Πολύстуλο Καβάλας προς Παραλία Κατερίνης με ώρα φόρτωσης των εμπορευμάτων 12 μμ και ώρα παράδοσης 16 μ.μ. δεν είναι δεκτός.

5. Η αξία των εμπορευμάτων σε κάθε φορολογικό στοιχείο είναι κάτω από 15.000,00 €, με σκοπό την αποφυγή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92, που ορίζει ότι: «.....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγγραμμη επιταγή», δεδομένου ότι δεν υπήρχε άλλος λόγος να έχουν εκδοθεί δύο Τ.ΔΑ την ίδια ημέρα για μεταφορά εμπορευμάτων με τόσο μεγάλη χιλιομετρική απόσταση μεταξύ του τόπου φόρτωσης και του τόπου αποστολής, αφού η ελεγχόμενη επιχείρηση διέθετε μεταφορικό μέσο με τόσο μεγάλο ωφέλιμο φορτίο (22.260 κιλών).

6. Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τόσο στην ελεγχόμενη χρήση όσο και στις επόμενες χρήσεις 2008, 2009, 2010 εμφανίζει Μικτό Κέρδος Πωλήσεων 15,42%, 10,50 %, 7,79 % και 6,29 % αντίστοιχα. Η επιχείρηση φέρεται να πουλάει στην επιχείρηση «....., , Τ.Κ. 60100, Α.Φ.Μ.: , Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ», κρεβάτι διπλό, κρεβάτι μονό, ντουλάπα, κομοδίνο και κονσόλα με καθρέπτη αξίας 410,00 €, 320,00 €, 390,00 €, 430,00 € αντίστοιχα, ενώ κανένα από τα εν λόγω είδη που εισήγαγε δεν είχε τιμή αγοράς μεγαλύτερη από 15,00 €, δηλαδή η επιχείρηση φαίνεται να πουλάει με 2.800,00 €.....

.....
Επειδή, από την από 13.12.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ προκύπτει ότι κατόπιν αυτοψίας που διενεργήθηκε στο ξενοδοχείο της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η ύπαρξη ομοειδών προϊόντων με τα αναγραφόμενα στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ωστόσο δεν ήταν δυνατή η ταυτοποίησή τους, καθόσον η περιγραφή τους στα φορολογικά στοιχεία ήταν γενική. Περαιτέρω οι τιμές των προϊόντων όπως αναγράφονταν στα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν υπερβολικές σε σχέση με τα επιδειχθέντα στον έλεγχο προϊόντα, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο συγκεκριμένος προμηθευτής επελέγη με κριτήριο τις χαμηλές τιμές. Τέλος, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα πρόσθετο στοιχείο για τις επίμαχες συναλλαγές που να τεκμηριώνει την πραγματοποίησή τους, πέρα αυτών που είχαν στη διάθεσή τους και έλαβαν υπόψη το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης

Επειδή, οι επίμαχες συναλλαγές ορθώς κρίθηκαν εικονικές με βάση την από 13/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., ΑΦΜ,

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την
παρούσα απόφαση:**

Υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο	16.212,00€
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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