



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30. 04.2020

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

Αριθμός απόφασης: 759

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1063/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. 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. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό11.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

2. α) τη με αριθμό11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
3. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
4. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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 τη με αριθ.11.2019 πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 42.103,16€ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, λόγω:

Α.1. Έκδοσης συνολικά διακοσίων τριάντα οκτώ (238) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και ειδικότερα:

α) μέχρι τις 25-7-2013 ογδόντα τεσσάρων (84) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ και από τις 26-7-2013 έως τις 31-12-2013 ογδόντα τριών (83) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 171.864,05€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 22.342,33€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1, 6 παρ.1,7 και 8 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ.8γ΄ και 9 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ.ζ΄ του Ν. 4337/2015 και

β) μέχρι τις 25-7-2013 εβδομήντα μία (71) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 120.519,15€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 15.667,49€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1 και 6 παρ.1, 7 και 8 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ.10 α΄ και 9 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ. στ΄ του Ν.4337/2015.

Α.2. Μη έκδοσης συνολικά διακοσίων δύο (202) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ (μέχρι τις 25.07.2013) και 5.000,00€ (από τις 26.07.2013 έως τις 31.12.2013) αντίστοιχα, συνολικής καθαρής αξίας 35.091,59€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 4.561,91€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1 και 6 παρ.1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ. 8γ΄ και 9 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. ζ΄ του Ν. 4337/2015.

Α3. Μη έκδοσης συνολικά δέκα (10) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 1.200,00€ (μέχρι τις 25.07.2013), συνολικής καθαρής αξίας 19.093,46€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 2.482,15€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1

και 6 παρ.1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.10 α΄ του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ. στ΄ του Ν.4337/2015.

Α.4. Ανακριβούς καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα των Νο-2-2013 και Νο-4-2013 συνολικής καθαρής ανακρίβειας στην καταχώρηση ύψους 353,98€ πλέον ΦΠΑ 46,02€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1 και 4 παρ.17 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.8ε΄ του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ.ζ΄ του Ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από10.2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ΄ αριθμό/2019 εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Δεν θεωρούνται αμοιβή των γραφείων τελετών δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό του πελάτη και επομένως, ο έλεγχος πλημμελώς και εσφαλμένα εφάρμοσε τις οικείες διατάξεις περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τις σχετικές εγκυκλίους οι οποίες δεν είναι δεσμευτικές.

2. Η φορολογική διοίκηση έσφαλε στον υπολογισμό της ανακρίβειας όπως ενδεικτικά προκύπτει από την υπ΄ αριθ.-04-2013 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών η οποία περιλαμβάνει δαπάνες που αποφορολογούνται, όπως οι δαπάνες που αφορούν τα άνθη φερέτρου, την διακόσμηση ναού, τα στεφάνια, τα αυτοκίνητα μεταφοράς πραγμάτων, τα αυτοκίνητα κηδείας, ταξί, πούλμαν, τα αγγελτήρια και το κυλικείο και δαπάνες από τις οποίες δεν αφαιρέθηκε το ποσοστό 13% του ΦΠΑ, αλλά ο ΦΠΑ προστέθηκε εκ των υστέρων, όπως οι δαπάνες που αφορούν την αμοιβή νεκροφορέων, την αμοιβή στεφανοφορέων και τα έξοδα περιποίησης νεκρού.

3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι:

«Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί

δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του παραπάνω νόμου, οριζόταν ότι:

«Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων».

Επειδή, με τις παρ. 1, 7 και 8 του άρθρου 6 του παραπάνω νόμου οριζόταν ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

.....

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάρχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμηθειών), που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, δύναται ο λήπτης των υπηρεσιών, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων με την προϋπόθεση, ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 7 του παραπάνω νόμου οριζόταν ότι:

«Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997, ως ίσχυε τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας και μέχρι την κατάργησή του με το Ν. 4337/2015, οριζόταν ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

.....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

.....

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

.....

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' και ζ' του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία **είναι μεγαλύτερη** των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους. Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (κληρονόμοι, συγγενείς θανόντος κ.λπ.) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα Γραφεία Τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο κ.λπ.. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β 1079725 ΕΞ2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15^η), Τμήματος Β' αναφέρεται ότι με την εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών, πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την εγκύκλιο Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ τα

πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι συμβαλλόμενους. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών, που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία των τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκυκλίου Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των Α.Π.Υ. δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους. Ο τρόπος της απόδειξης και επομένως, η αποδοχή ή μη των εν λόγω δαπανών από τους φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα της ελεγκτικής αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ.1139484/2521/Α0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

Επειδή, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από 29.10.2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), ο προσφεύγων, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθισών ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών, α) μέχρι τις 25-7-2013 σε ογδόντα τέσσερις (84) περιπτώσεις αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€ και από τις 26-7-2013 έως τις 31-12-2013 σε ογδόντα τρεις (83) περιπτώσεις, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 171.864,05€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 22.342,33€, β) μέχρι τις 25-7-2013 σε εβδομήντα μία (71) περιπτώσεις, αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 120.519,15€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 15.667,49€. Ειδικότερα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φωτοαντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών του. Τέτοιες δαπάνες αφορούσαν σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία, δικαιώματα ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, αμοιβή ιερέων και προσωπικού ναού, άνθη φέρετρου, διακόσμηση ναού, στέφανα και σταυρούς από άνθη, αμοιβή εργατών ταφής, έξοδα παραμονής σε ψυκτικό θάλαμο, έξοδα

παραμονής σε νεκροθάλαμο, αμοιβή νεκροφορέων, έξοδα περιποίησης νεκρού, παράβολα, έξοδα ταρίχευσης – συντήρησης νεκρού, αυτοκίνητα μεταφοράς πραγμάτων και έξοδα τοποθέτησης, αυτοκίνητα κηδείας, ταξί – πούλμαν, αγγελτήρια, δημοσίευση σε εφημερίδες κ.λπ. και συνεπώς, εφόσον δεν αποδεικνύεται η λήψη των φορολογικών στοιχείων στο όνομα των πελατών και η καταβολή των δαπανών από αυτούς, το εν λόγω ποσό αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή του προσφεύγοντος που έπρεπε να συμπεριληφθεί στις εκδοθείσες ΑΠΥ.

Επειδή, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει την καταβολή ορισμένων από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του ισχυρίζεται τα ακόλουθα:

α) Οι αποδείξεις που εκδίδονταν από τα ανθοπωλεία και αφορούσαν τα άνθη, την διακόσμηση ναού και τα στέφανα παραδίδονταν στους πελάτες προκειμένου αυτοί να του αποδώσουν το αντίτιμο που είχε καταβάλει για τις συγκεκριμένες δαπάνες και ότι δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγια ή δελτία αποστολής επειδή τα στέφανα και τα άνθη στολισμού της εκκλησίας παραδίδονταν απευθείας στο νεκροταφείο. Τα παραστατικά αγοράς ανθών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας δεν αφορούν τα άνθη που εμφανίζονται στο σκέλος της απόδειξης παροχής υπηρεσιών «Δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη» αλλά άνθη, με αξία υπολογισθείσα στην αμοιβή του γραφείου, που έχει φορολογηθεί.

Εντούτοις, δεν κατονομάζει το ανθοπωλείο με το οποίο συνεργαζόταν και είχε εκδώσει τις σχετικές αποδείξεις λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας, σύμφωνα με τα ποσά που αναγράφονται στις εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, 116.230 ευρώ (102.858,41+13.371,59 ΦΠΑ), ώστε η φορολογική αρχή να μπορούσε να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές είναι εφικτές.

β) Η χρέωση δαπάνης για τα αγγελτήρια δεν αφορούσε την εκτύπωσή τους, η οποία πραγματοποιούνταν δωρεάν από το γραφείο αλλά την αμοιβή του ατόμου που τα τοιχοκολλούσε και δεν εξέδιδε απόδειξη.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν κατονομάζει το άτομο που είχε αναλάβει την τοιχοκόλληση των αγγελτηρίων και εισέπραττε για κάθε τοιχοκόλληση αμοιβή που κυμαινόταν από 30,00€ έως 100,00€ και συνολικά το υπό κρίση έτος σε 8.095€ (6.581,30+1.513,70 ΦΠΑ), χωρίς να έχει εκδώσει και παραδώσει τις αντίστοιχες αποδείξεις στους συγγενείς των θανόντων, ώστε η φορολογική αρχή να μπορούσε να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές είναι εφικτές.

γ) Για τα τέλη κοιμητηρίων προσκόμισε στον έλεγχο ακριβή αντίγραφα των αιτήσεων που κατέθεσε στους Δήμους του Νομού Θεσσαλονίκης να του χορηγηθούν αντίγραφα των αρχείων για τα τέλη που κατέβαλε, αντίγραφα των σχετικών παραστατικών που εκδόθηκαν, καθώς και φωτοαντίγραφα των σχετικών αποφάσεων του Δημοτικού Συμβουλίου των Δήμων Θεσσαλονίκης, Θέρμης και Θερμαϊκού

Η φορολογική αρχή, παρόλο που τα ανωτέρω αιτηθέντα στοιχεία δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα, για λόγους χρηστής διοίκησης, προέβη σε διασταύρωση των ποσών που αναγράφονται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών της ελεγχόμενης χρήσης, με τα στοιχεία

δαπανών που λήφθηκαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης- Γενική Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών – Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων, τον σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης και από τον Δήμο Καλαμαριάς, για δικαιώματα και τέλη του Δήμου για υπηρεσίες που παρέχονται από αυτόν ή δικαιώματα των ναών των κοιμητηρίων και δεν τα συμπεριέλαβε στην καταλογισθείσα αποκρυβείσα ύλη.

δ) Σχετικά με τα δικαιώματα ναού ζήτησε να λάβει αντίγραφα των αρχείων των κηδειών που ανέλαβε η επιχείρησή του καθώς και των παραστατικών που εκδόθηκαν για την καταβολή των εξόδων κηδείας από κάθε ενορία. Εντούτοις δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή αντίγραφα των αιτηθέντων στοιχείων.

ε) Οι υπηρεσίες της περιποίησης νεκρού και του σαβανώματος δεν παρέχονται από το γραφείο καθόσον απαιτείται συγκεκριμένος χώρος, όπου πληρούνται οι κανόνες υγιεινής (ψυγείο, νεκροθάλαμος) και συνεπώς δεν αποτελούσαν υπηρεσίες που παρείχε το ίδιο το γραφείο στους πελάτες. Ωστόσο, από τον ισχυρισμό του υπεύθυνου της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι τις συγκεκριμένες υπηρεσίες τις παρείχε επιτηδευματίας με σχετικό αντικείμενο δραστηριότητας, με τον οποίο συνεργαζόταν το γραφείο τελετών, τα στοιχεία του οποίου γνωστοποιήθηκαν προκειμένου να διενεργηθεί σχετικός διασταυρωτικός έλεγχος, ώστε η φορολογική αρχή να μπορούσε να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές είναι εφικτές.

στ) Οι δαπάνες για αυτοκίνητα μεταφοράς πραγμάτων και για αυτοκίνητα κηδείας (ταξί-πούλμαν) αφορούν σε παροχή υπηρεσιών που διενεργείται από εξωτερικούς συνεργάτες, οπότε η αντίστοιχη χρέωση γίνεται από αυτούς και σε απευθείας συνεννόηση με τους συγγενείς του εκλιπόντος. Ο προσφεύγων ωστόσο δεν κατονομάζει τους εξωτερικούς συνεργάτες του οι οποίοι παρείχαν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες, ώστε η φορολογική αρχή να μπορούσε να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές είναι εφικτές.

Επειδή, για τις περιπτώσεις διαπιστώσεων της μη έκδοσης στοιχείων πώλησης κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ή δικαιολογητικό προς απόδειξη των ισχυρισμών του ότι οι αμοιβές που είχε λάβει αποτελούν «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί πλημμελούς και εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. α του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

1. Στο φόρο υπόκειται:

«α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής»,

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ.1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Από τα παραπάνω, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για την ανακριβή έκδοση των στοιχείων του απορρίφθηκαν ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι, για δε τη μη έκδοση στοιχείων εσόδων δε διατυπώθηκε ισχυρισμός και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο συντελεστής ΦΠΑ που ίσχυε για τα γραφεία τελετών την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο είχε ορισθεί σε 13% επί της φορολογητέας (καθαρής) αξίας, προκύπτει ότι ορθά έχει υπολογισθεί η ανακρίβεια της κάθε απόδειξης παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο προσφεύγων, όπως αναλύεται διεξοδικά στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου και τους περιληφθέντες σε αυτήν πίνακες.

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη ορθού υπολογισμού της ανακρίβειας και παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Με αριθμό11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 παρ. 3& 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013.

Πρόστιμο	42.103,16€
----------	------------

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 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.