



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/1/2021

Αριθμός απόφασης: 144

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως ισχύει.
 - 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.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).
4. Την με αρ. πρωτ. Α.1122/29-5-2020 (ΦΕΚ Β' 2088/2020) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..
5. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Δ.Δ., Δήμου, Π.Ε., Τ.Κ., κατά της με αρ./...../24-7-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2011 και της με αρ./28-8-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

8. Την από 2/10/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 30/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό//24-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **1.570,00 €**, λόγω λήψης δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της εταιρίας «..... – ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 15.700,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.611,00 €, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015.

2. Με την με αριθμό//28-8-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.730,43 €, πλέον πρόσθετου φόρου 8.323,35 €, ήτοι συνολικού ποσού **16.053,78 €**.

Δυνάμει της με αρ.//29-5-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών “Υπηρεσίες επιπλωμένων διαμερισμάτων”, κατόπιν του με αρ. πρωτ.//12-2-2020 εγγράφου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 11/2/2020 Πληροφοριακή Έκθεση για τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με την ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, ο προσφεύγων έλαβε τα υπ'αριθμ//20-4-2011 και//20-4-2011 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής, εκδόσεως της εταιρίας «..... – ΑΦΜ, συνολικής αξίας 19.311,00 €, για τη δημιουργία ιστότοπου με την ονομασία www.....hotel.gr. Το έργο αυτό είχε ενταχθεί στο πλαίσιο επιχορήγησης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 της ψηφιακής δράσης digi-lodge.

Συγκεκριμένα, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας διενήργησε έλεγχο δυνάμει της μεΕισαγγελικής παραγγελίας, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης που αφορά στη συμμόρφωση με τους επενδυτικούς νόμους και συναφώς με τους όρους

των αποφάσεων υπαγωγής των επενδύσεων, για την κατηγορία Πράξεων Κρατικών Ενισχύσεων Συγχρηματοδοτούμενων μέσω ΕΣΠΑ 2007-2013 του επιχ/κού προγράμματος << ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ >> και με τις φορολογικές διατάξεις, καθώς και την διαπίστωση της υλοποίησης και της νόμιμης καταβολής των επιδοτήσεων και διαπίστωσε ότι η εταιρία «..... – ΑΦΜ», εξέδωσε τα ανωτέρω τιμολόγια στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα, για τα οποία υπήρχαν ενδείξεις εικονικότητας. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπίστωσε περαιτέρω ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του τα ανωτέρω τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ» και έκρινε ότι τα εν λόγω Τ.Π.Υ. είναι μερικώς εικονικά. Επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων - εξόδων στη στήλη των παγίων, για τα οποία ο προσφεύγων δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις, με αποτέλεσμα τη μη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, του επιβλήθηκε το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ήτοι 10% επί της αξίας του τιμολογίου. Παράλληλα, ο έλεγχος προέβη στον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εισροών της ελεγχόμενης χρήσης με την αφαίρεση των επίδικων φορολογικών στοιχείων και του ΦΠΑ αυτών. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω τιμολόγια είχαν συμπεριληφθεί στην κατάσταση των τιμολογίων της ζητηθείσας επιστροφής Φ.Π.Α. (σχετ. η με αρ. πρωτ./4-6-2014 αίτηση του προσφεύγοντα).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, επιπλέον επικαλείται έλλειψη υπαιτιότητάς του.
2. Ακυρότητα της με αρ./..../24-7-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου διότι στην πράξη επιβολής προστίμου δεν αναφέρεται η προθεσμία που τάσσει ο νόμος για την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής.
3. Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου και προστίμου για τη χρήση 2011 έχει παραγραφεί.
4. Μη νόμιμη η με αρ. .../28-8-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Ως προς την παραγραφή.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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 στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να

γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε

εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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. ...

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά

και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016). ...

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντα για τη χρήση 2011, δυνάμει της με αρ./29-5-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της από 7/2/2020 πληροφοριακής έκθεσης της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, που αφορά σε έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας στον προσφεύγοντα κατόπιν της μεΕισαγγελικής παραγγελίας.

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν απαραίτητα υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργείται από άλλη υπηρεσία, είτε στον ίδιο το λήπτη, είτε στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, η συνταχθείσα από 7/2/2020 πληροφοριακή έκθεση της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με το με αρ. πρωτ./12-2-2020 έγγραφό της, η οποία περιλαμβάνει στοιχεία τα οποία δεν μπορούσε να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει, **αποτελεί, κατ' αρχήν, συμπληρωματικό στοιχείο** ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2011 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων ήδη από το 2012 εφόσον αυτά δηλώθηκαν νόμιμα και εμπρόθεσμα εντός του οικείου έτους, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2011 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης Κ.Β.Σ. που αφορά στη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... – ΑΦΜ», καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εντός του 2020, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2011 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., διότι εν προκειμένω, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι η αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την εν λόγω χρήση υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα εμπρόθεσμα, ο σχετικός ισχυρισμός του περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης με αριθμό/28-8-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας λόγω παραγραφής **γίνεται δεκτός**.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 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. 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, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

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 στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 27/8/2020 εκθέσεις ελέγχου προστίμου του Ν.4337/2015, εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας προκύπτουν τα εξής :

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ.1α της υποπαραγράφου Δ.7 του Ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α94/14-8-2015), η Επιχειρησιακή Διεύθυνση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας απέστειλε την από 11/2/2020 πληροφοριακή έκθεσή της στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. Σύμφωνα με τη πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., δυνάμει της μεΕισαγγελικής παραγγελίας, εκδόθηκε εντολή για έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντα, για τη νομιμότητα της λήψης επιχορηγήσεων στα πλαίσια των προγραμμάτων digi- lodge. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε επιχορήγηση ύψους 9.900 ευρώ από το φορέα υλοποίησης του προγράμματος Κοινωνία της Πληροφορικής. Ο προσφεύγων, στα πλαίσια του ανωτέρω επενδυτικού προγράμματος, έλαβε τα υπ' αριθμ/20-4-2011 και/20-4-2011 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρίας «..... – ΑΦΜ», συνολικής αξίας 19.311,00€, για τη δημιουργία ιστότοπου με την ονομασία www.....hotel.gr. Από την έρευνα στο διαδίκτυο βρέθηκε η συγκεκριμένη ιστοσελίδα. Περαιτέρω, το Σ.Δ.Ο.Ε. προέβη σε έλεγχο των συναλλαγών του προσφεύγοντα με τους προμηθευτές του, όπου προέκυψε ότι για την πληρωμή ποσού 19.311,00 € προς την προμηθεύτρια εταιρία “.....” διενεργήθηκε από τον προσφεύγοντα (ο οποίος διαμένει στην Καρδίτσα) κατάθεση στο λογαριασμό της προμηθεύτριας, με την κατάθεση να λαμβάνει χώρα στο κατάστημα του Αττικής στην Στο είδος της συναλλαγής αναγράφεται “Κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού” και ως αιτιολογία το ονοματεπώνυμο του προσφεύγοντα. Αυτό αποτέλεσε σαφής **ένδειξη** εικονικότητας των εκδοθέντων από την εταιρία “.....” φορολογικών στοιχείων.

Ακολούθως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας αποδεχόμενος τα πορίσματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπίστωσε περαιτέρω ότι τα επίμαχα τιμολόγια της εκδότριας εταιρίας “.....” καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντα ως πάγια, κρίνοντάς τα τελικώς ως μερικώς εικονικά, χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «...*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα*

γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου : «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο 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 τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της

επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανατιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, πέραν της διαπίστωσης της καταχώρησης των επίδικων στοιχείων στα βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να θεμελιωθεί η παράβαση της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων. Τα δε πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., τα οποία αποδέχτηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, βασίζονται αποκλειστικά σε ενδείξεις, όπως ρητώς αναφέρεται στην από 11/2/2020 πληροφοριακή έκθεσή του. Επιπλέον, δεν αιτιολογείται για ποιο λόγο τα επίδικα τιμολόγια κρίθηκαν μερικώς εικονικά και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε (κατασκευή ιστοσελίδας στο διαδίκτυο) και την έλλειψη περαιτέρω έρευνας προς την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθιστούν τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου ελλιπείς.

Επειδή, συνεπώς ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την εικονικότητα των στοιχείων, ήτοι με στοιχεία που να θεμελιώνουν με βεβαιότητα την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, οι εκθέσεις ελέγχου είναι ελλιπείς ως προς την αιτιολογία και δε στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το σκεπτικό όπως παρατίθεται ανωτέρω. Περαιτέρω, όπως προαναφέρθηκε, η υπ' αριθμ. .../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας είναι ακυρωτέα και για το λόγο της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.

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

Κ.Β.Σ

Η με αριθμό/..../24-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας

Ποσό καταλογισμού : 0,00 €

ΦΠΑ

Η με αριθμό/28-8-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας

Ποσό καταλογισμού : 0,00 €

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

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.