



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/07/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1810

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

e-mail : ded.thess@aade.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 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.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

5. Την από 12/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:
- α) της υπ' αριθ./....10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,
- β) της υπ' αριθ./.../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αριθ./....10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014 και την υπ' αριθ./.../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/03/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), σε πέντε (-5-) περιπτώσεις (με αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερη των 5.000,00€), συνολικής καθαρής αξίας 625,58€ πλέον ΦΠΑ (23%) 143,90€ και β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις (με αποκρυβείσα αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερη των 5.000,00€), συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 524,32€ πλέον ΦΠΑ (23%) 120,59€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 6 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1θ' και 2γ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης, ήτοι 250,00€ x 16.

Με την υπ' αριθ./.../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, κύριος φόρος ποσού 271,37€ πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ν.4174/2013 ποσού 135,69€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 407,06€ κατόπιν προσθήκης α) στις φορολογητέες εκροές αποκρυβείσας αξίας ύψους 1.149,90€ και διαφορών στα βιβλία ύψους 30,00€ και στον β) ΦΠΑ αυτών ποσού 271,37€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 12/10/2020 εκθέσεων Κ.Φ.Α.Σ (ν.4093/2012) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 634/2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εκτίμησε εσφαλμένα το αποδεικτικό υλικό και τα λοιπά στοιχεία της υπόθεσης. Ειδικότερα:

- Το ποσό των 181,48€ (147,54€ πλέον ΦΠΑ 33,94€) που απέμεινε εκ του αρχικού εμβάσματος των 3.500€, στον λογαριασμό της από τον Σουηδό S....., στις 20/01/2014, μετά την καταβολή ΦΜΑ ύψους 3.318,94€ (για λογαριασμό του και προς διευκόλυνσή του), δεν αποτελούσε αμοιβή της.
- Η πίστωση ποσού 330,00€ με καταθέτη τον V....., την 01^η/12/2014, αφορά πληρωμή φορολογικών υποχρεώσεων και αμοιβών τρίτων και ουδέποτε παρασχέθηκαν νομικές υπηρεσίες (για τη σύνταξη πράξης αποδοχής κληρονομιάς) τις οποίες η ελεγκτική αρχή κοστολόγησε στο ποσό των 160,00€ (130,08€ πλέον ΦΠΑ 29,92€).
- Το ποσό 300,00€ εσφαλμένα εκλήφθηκε από τον έλεγχο ως εισπραχθείσα αμοιβή της για παροχή συμβουλών σύνταξης επιταγής προς εκτέλεση, καθώς η εν λόγω αμοιβή, με δικαιούχο τον πληρεξούσιο δικηγόρο του διαδίκου που νίκησε και υπόχρεο τον διάδικο που ηττήθηκε, τελεί υπό την αίρεση της εξόφλησης του ποσού από τον αντίδικο – οφειλέτη, και στην προκειμένη περίπτωση η αίρεση δεν πληρώθηκε.
- Δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου για την έκδοση δύο διαταγών πληρωμής για λογαριασμό της ΑΕ, λόγω οριστικής μεταίωσης της σχετικής εντολής. Αναφορικά με την αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ., σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, δεν υπήρχε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, παρά μόνον εσφαλμένη

ερμηνεία της ΠΟΛ.1206/2012 για τον τρόπο έκδοσης φορολογικών στοιχείων για δικηγορικές αμοιβές.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, 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 το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

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 επ.). 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, με το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) ορίζεται 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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο... 14... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1) ορίζεται ότι: «1. 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... 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 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, με την ΠΟΛ.1026/26.01.2012 παρασχέθηκαν οδηγίες για την έκδοση και καταχώριση των δικηγορικών αμοιβών και διευκρινίστηκε ότι: «... στο περιεχόμενο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα τα εξής ποσά: α) Η ακαθάριστη αμοιβή, β) Ο Φ.Π.Α. (23%) που αναλογεί στην ακαθάριστη αμοιβή, γ) Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος (20%) από τους υπόχρεους σε παρακράτηση. Επισημαίνεται ότι, όταν εκδίδεται χειρόγραφη Α.Π.Υ. η αξία της αμοιβής, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., αναγράφεται και ολογράφως... Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων που τηρείται από το δικηγόρο καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες στο σκέλος των εσόδων, με δικαιολογητικό εγγραφής την Α.Π.Υ., ως ακαθάριστο έσοδο από παροχή υπηρεσιών, η ακαθάριστη αξία της αμοιβής (πριν την παρακράτηση του φόρου) και, ξεχωριστά, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτή. Οι τυχόν κρατήσεις που διενεργούνται από τους δικηγορικούς συλλόγους καταχωρούνται στο σκέλος των εξόδων, με δικαιολογητικό εγγραφής το γραμμάτιο προκαταβολής που εκδίδεται από τους δικηγορικούς συλλόγους...».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 διευκρινίστηκε ότι: «5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως

προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από

το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνιακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)... Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και

διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν.4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου... Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισοδήματά του μένει αφορολόγητο...(Α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν.4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών

ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 12/10/2020 εκθέσεις Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

- Για πίστωση ποσού 3.500,00€, στις 20/01/2014, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην Τράπεζα Πειραιώς με αρ. GR.....33 έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ποσό 3.318,94€ αφορά σε εξόφληση φόρου μεταβίβασης ακινήτου του αγοραστή S....., γείτονά της στη Χαλκιδική με το υπ' αριθ./.....2014 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Όμως το υπόλοιπο ποσό των 181,48€ θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά αμοιβή της προσφεύγουσας για την οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εσόδου.
- Για πίστωση ποσού 330,00€, την 01/12/2014 στον προαναφερθέντα τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας έγινε δεκτός μεν ο ισχυρισμός της ότι αφορά στην καταβολή αμοιβής προς τη συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης για την σύνταξη της με αρ./2014 αποδοχής κληρονομιάς για λογαριασμό του καταθέτη του ποσού και εντολέα της V.....
Ωστόσο από τον έλεγχο θεωρήθηκε ότι η προσφεύγουσα, ενεργούσα ως ειδική πληρεξούσιος και αντίκλητος του V..... για τις υπηρεσίες που παρείχε κατά τη σύνταξη της ανωτέρω συμβολαιογραφικής πράξης και της δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς δεν εξέδωσε απόδειξη παροχής υπηρεσιών ύψους 160,00€ (καθαρής αξίας 130,08€ πλέον ΦΠΑ 29,92€) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4194/2013 (Κώδικα Δικηγόρων) που ορίζουν εξωδικαστική αμοιβή 80,00€ για κάθε ώρα παροχής υπηρεσιών.
- Για παρασχεθείσες υπηρεσίες συμβουλών κατά τη σύνταξη επιταγών πληρωμής προς είσπραξη δικαστικών εξόδων (για λογαριασμό πελατών της) κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου καθαρής αξίας 243,90€ πλέον ΦΠΑ 56,10€, ήτοι συνολικής αξίας 300,00€.

- Κατόπιν αντιπαραβολής των εκδοθεισών από την προσφεύγουσα ΑΠΥ και των παραστάσεων που πραγματοποίησε στα δικαστήρια (ως αυτές επιβεβαιώθηκαν από τον Δικηγορικό Σύλλογο Θεσσαλονίκης) διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου καθαρής αξίας 52,03€ πλέον 11,97€ (ήτοι συνολικής αξίας 64,00€) σε δύο (-2-) περιπτώσεις παροχής νομικών υπηρεσιών ως προς την έκδοση διαταγών πληρωμής (με αριθμούς γραμματίων είσπραξης/17.01.2014 και/15.05.2014) στην επιχείρηση Α.Ε..
- Διαπιστώθηκε η μη ορθή έκδοση ΑΠΥ σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις παροχής νομικών υπηρεσιών λόγω αφαίρεσης – εσφαλμένα – από την ακαθάριστη αμοιβή της προσφεύγουσας της παρακράτησης του Δικηγορικού Συλλόγου και υπολογισμού του ΦΠΑ επί του υπολοίπου ποσού, συνολικής αποκρυβείας καθαρής αξίας 524,32€ πλέον ΦΠΑ 120,59€.

Επειδή, η προσφεύγουσα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εκτίμησε εσφαλμένα το αποδεικτικό υλικό και τα λοιπά στοιχεία της υπόθεσης. Ειδικότερα:

- Αναφορικά με το ποσό των 181,48€ (147,54€ πλέον ΦΠΑ 33,94€) που απέμεινε εκ της αρχικής πίστωσης των 3.500€, που κατατέθηκε σε τραπεζικό της λογαριασμό από τον S....., στις 20/01/2014, μετά την καταβολή ΦΜΑ ύψους 3.318,94€, την οποία αναγνώρισε η ελεγκτική αρχή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν αποτελεί αμοιβή της, καθώς ουδέποτε παρείχε νομικές υπηρεσίες στον καταθέτη, ενώ το ποσό επιστράφηκε στον S..... με μετρητά. Η δε συμμετοχή της ως διερμηνέας στη σύνταξη του υπ' αριθ./.....2014 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ήταν καθαρά τυπική και στο πλαίσιο της φιλίας με τον αγοραστή του ακινήτου.

Ωστόσο, ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός προβάλλεται αναπόδεικτα καθόσον ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε ώστε να τεκμηριώνεται η επιστροφή των χρημάτων ή/και να αιτιολογείται το σύνολο της προαναφερθείσας πίστωσης. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε την τεκμηρίωση της εν λόγω συναλλαγής.

- Αναφορικά με την μη έκδοση απόδειξης ύψους 160,00€ (130,08€ πλέον ΦΠΑ 29,92€), η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή εκτίμησε τα πραγματικά περιστατικά, καθώς δεν παρείχε νομικές υπηρεσίες στον V..... για σύνταξη πράξης αποδοχής κληρονομιάς.

Ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός καθότι η συμμετοχή και μόνον σε συμβολαιογραφική πράξη με την ιδιότητα της ειδικής

πληρεξουσίου, αντιπροσώπου και αντικλήτου δεν συνιστά παροχή νομικών υπηρεσιών για τις οποίες γεννάται και υφίσταται υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

- Αναφορικά με την μη έκδοση δύο φορολογικών στοιχείων εσόδων για παρασχεθείσες νομικές υπηρεσίες (έκδοση διαταγών πληρωμής), καθαρής αξίας 52,03€ πλέον ΦΠΑ 11,97€ έκαστου, η προσφεύγουσα εξηγεί ότι δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει σχετικά τιμολόγια (ΤΠΥ), καθώς οι εν λόγω εντολές του πελάτη της ανακλήθηκαν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή πιστό φωτοαντίγραφο των υπ' αριθ./17.01.2014 και/15.05.2014 γραμματίων είσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης, τα οποία δεν αναλώθηκαν, δεν μπόρεσαν ωστόσο να ακυρωθούν λόγω παρέλευσης της προθεσμίας ακύρωσής τους.

Ο εν λόγω επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

- Για την μη έκδοση Α.Π.Υ. σε μία περίπτωση, καθαρής αξίας 243,90€ πλέον ΦΠΑ 56,10€, για την φερόμενη ως αμοιβή της στο πλαίσιο σύνταξης επιταγής εκτέλεσης τίτλου εκτελεστού (για τους και), η προσφεύγουσα επισημαίνει η εν λόγω αμοιβή τελεί υπό την αίρεση της εξόφλησης του ποσού των δικαστικών εξόδων από τον οφειλέτη – διάδικο που ηττήθηκε και στην προκειμένη περίπτωση το ποσό δεν κατεβλήθη.

Ωστόσο, ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα, διότι σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) σε συνδυασμό με την παρ. 14 του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας ή κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής και στην προκειμένη περίπτωση η παροχή υπηρεσίας έγκειτο στην σύνταξη των επιταγών προς εκτέλεση, άσχετα με την ευόδωση της είσπραξης των ποσών ή μη.

- Για την ανακριβή έκδοση Α.Π.Υ., σε έντεκα (-11-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 524,32€ πλέον ΦΠΑ (23%) 120,59€, ο επιμέρους ισχυρισμός περί μη απόκρυψης φορολογητέας ύλης προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός καθότι δεν υφίσταται ανακριβής έκδοση των στοιχείων στο βαθμό που η ακαθάριστη αμοιβή της δεν μεταβάλλεται. Διαφορετικό είναι ωστόσο το ζήτημα της ανακριβούς καταχώρισης των υπό κρίση ΑΠΥ στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων) και της μειωμένης απόδοσης του ΦΠΑ αυτών λόγω εσφαλμένου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των εν λόγω συναλλαγών, και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./12.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./....10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2014, και
- την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./.../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./....10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	4.000,00€ (250,00€ x 16)	500,00 (250,00€ x 2)	-3.500,00€

Η υπ' αριθ./.../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	21.739,68 €	22.919,58 €	22.685,44 €	-234,14 €
Φόρος εκροών	5.000,13 €	5.271,50 €	5.217,64 €	-53,86 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	415,22 €	415,22 €	415,22 €	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	4.584,91 €	4.856,28 €	4.802,42 €	-53,86 €
Φόρος προς καταβολή		271,37 €	217,51 €	-53,86 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4174/2013		135,69 €	108,76 €	-26,93 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		407,06 €	326,27 €	-80,79 €

*** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).**

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.