



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.07.2020

Αριθμός απόφασης: 1195

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

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 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 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.

4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθ.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, καθώς και κατά της υπ' αρ.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-16.10.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αρ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, καθώς και την υπ' αρ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-16.10.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω μη έκδοσης είκοσι ενός (21) δελτίων αποστολής, για την παραλαβή φιλμ προς εμφάνιση φωτογραφιών ή εμφάνιση σε cd από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 και 5 παρ. 1δ του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 περ. α' σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 περ. α' του ίδιου άρθρου του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 Ν. 4174/2013 ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-16.10.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 4.750,00€, λόγω μη έκδοσης δεκαπέντε (15) δελτίων αποστολής για το χρονικό διάστημα 01.01.2014-31.12.2014 και τεσσάρων (4) δελτίων αποστολής για το χρονικό διάστημα 01.01.2015-16.10.2015, για την παραλαβή φιλμ προς εμφάνιση φωτογραφιών ή εμφάνιση σε cd από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 και 5 παρ. 9 του Ν.

4308/2014(Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. θ και παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου, λόγω εσφαλμένης αξιολόγησης των αποδεικτικών στοιχείων. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν υπήρξε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθώς εκδόθηκε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων αξίας για τις επίμαχες συναλλαγές, οι οποίες σε κάθε περίπτωση δεν αφορούσαν σε εμφάνιση φιλμ (η οποία προϋποθέτει φυσική μεταφορά), αλλά επεξεργασία και εκτύπωση φωτογραφιών, που εστάλησαν με ηλεκτρονικό αρχείο από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.
2. Έλλειψη νόμιμης βάσης. Ελλείπουν οι τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις του νόμου για την επιβολή των φορολογικών κυρώσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 171 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των νόμων 4093/2012, 4308/2014 και 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα: Από τον έλεγχο των δελτίων αποστολής – τιμολογίων που εξέδωσε η προσφεύγουσα το διάστημα 2013-2015 προς την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία αξίας το χρονικό διάστημα από 09.03.2013-31.12.2013, δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία αξίας το χρονικό διάστημα από 01.01.2014-31.12.2014 και τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αξίας το χρονικό διάστημα 01.01.2015-16.10.2015, με την αιτιολογία «Εμφάνιση Φιλμ» ή «Εμφάνιση Φιλμ και Φιλμ σε CD». Η αποστολή των εν λόγω φιλμ στην προσφεύγουσα από την ως άνω εταιρία, με σκοπό την επεξεργασία, δεν συνοδευόταν από

παραστατικά διακίνησης και ούτε η προσφεύγουσα κατά την παραλαβή αυτών εξέδωσε η ίδια δελτία αποστολής.

Επειδή, στο άρθρο 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την ψηφιακή τεχνολογία και τα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών η διαδικασία λήψης και επεξεργασίας των φωτογραφιών έχει διαφοροποιηθεί σε σχέση με το παρελθόν. Πιο συγκεκριμένα, πλέον δεν υφίσταται ανάγκη φυσικής μεταφοράς του φιλμ από τον φωτογράφο, αλλά το μόνο απαραίτητο στοιχείο για την επεξεργασία και εκτύπωση των φωτογραφιών είναι η ηλεκτρονική αποστολή του σχετικού αρχείου. Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρία «.....» Α.Φ.Μ. απέστειλε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα φωτογραφικά αρχεία προς επεξεργασία, και όχι φιλμ και κατά συνέπεια δεν απαιτείτο η έκδοση δελτίου αποστολής, δεδομένου ότι δεν υπήρξε φυσική μεταφορά.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα απολύτως στοιχείο προς επιβεβαίωση του ισχυρισμού ότι στις υπό κρίση συναλλαγές δεν υπήρξε φυσική μεταφορά των φιλμς αλλά μεταφορά ηλεκτρονικών αρχείων.

Επειδή, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η εμφάνιση φιλμ είναι μια ξεχωριστή υπηρεσία που παρέχει η προσφεύγουσα (πέραν της επεξεργασίας και εκτύπωσης φωτογραφιών που αποστέλλονται ηλεκτρονικά), έχει δικό της κωδικό και ξεχωριστή χρέωση, που κυμαίνεται μεταξύ του ποσού των 0,60-1,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. Επίσης η περιγραφή «εμφάνιση φιλμ» αναγράφεται σε περιορισμένο αριθμό παραστατικών σε σχέση με τον συνολικό αριθμό φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα προς την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. Περαιτέρω, ο, εκπρόσωπος της ως άνω εταιρίας στο από 10.10.2019 υπόμνημά του με τις απόψεις του για τις αντίστοιχες παραβάσεις, που υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή δήλωσε ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές αφορούν μια συγκεκριμένη περίπτωση φιλικού του προσώπου που έχει ως hobby την φωτογραφία και επιμένει στην χρήση φιλμ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 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 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Αναφορικά με την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 της υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.): «1. 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1δ της υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με την παρ. 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ. (έως 31/12/2013): «1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:..... δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1004/04.01.2013: «Άρθρο 5.... Με την περίπτωση δ', επίσης της παραγράφου 1, ορίζεται ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν παραλαμβάνουν εμπορεύσιμα ή πάγια αγαθά από οποιονδήποτε τρίτο, για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία, στην περίπτωση που αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης. Η υποχρέωση έκδοσης του δελτίου αποστολής της περίπτωσης αυτής, αντικατέστησε ουσιαστικά, την υποχρέωση έκδοσης/τήρησης δελτίου/βιβλίου ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Το δελτίο αποστολής της περίπτωσης αυτής, μπορεί να μην εκδίδεται για τις παραλαβές αγαθών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, όταν εκδίδεται, τίτλος κτήσης των αγαθών αυτών (χωρίς να αποκλείεται και η έκδοση, προαιρετικά, τιμολογίου αγοράς), κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 6, όπως αυτές διευκρινίζονται κατωτέρω στο άρθρο 6 της παρούσας εγκυκλίου..... Επισημαίνεται τέλος, ότι τα όσα έχουν γίνει δεκτά με Υπουργικές Αποφάσεις ή εγκυκλίους της Διοίκησης «περί απαλλαγής από την έκδοση Δελτίου Αποστολής» σε ορισμένες περιπτώσεις

διακίνησης διαφόρων ειδών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των προϊσχύσαντων π.δ. 99/77 «περί Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων» και Π.Δ. 186/1992 «περί του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», εξακολουθούν να ισχύουν, λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 3/24.11.1992: «10.1.2 Όπως έχει γίνει δεκτό από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία η εμφάνιση και η εκτύπωση φωτογραφιών αποτελεί παραγωγή κατόπιν παραγγελίας τρίτων και ως εκ τούτου τα φιλμς που παραλαμβάνονται για εμφάνιση αποτελούν πρώτη ύλη τρίτου για κατεργασία Συνεπώς, πρέπει να τηρείται βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, για τα φιλμς αυτά, που παραλαμβάνονται από επιτηδευματίες για εμφάνιση, εφόσον δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 75 του Ν. 3842/2010, οριζόταν ότι: «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.α. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ 8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1092/14.06.2010: «....Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις παραβάσεων μη έκδοσης στοιχείων ή μη καταχωρίσεων ή ελλιπών καταχωρίσεων στα πρόσθετα βιβλία για τις οποίες δεν καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις αλλά μία γενική παράβαση, δεν εφαρμόζεται η πιο πάνω βάση υπολογισμού και το πρόστιμο υπολογίζεται με τη βάση

υπολογισμού που ισχύει για τις γενικές παραβάσεις. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες ειδικού καθεστώτος που δεν διαπιστώνεται στη διακίνηση και έχει εκδοθεί το τιμολόγιο αγοράς, η μη έκδοση στοιχείων διακίνησης εφόσον έχει εκδοθεί και έχει καταχωρηθεί στα βιβλία το αντίστοιχο στοιχείο αξίας και η μη καταχώριση ή ανακριβής καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία συναλλαγών για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα στοιχεία αξίας».

Επειδή, στο άρθρο 7§3 του Ν. 4337/2015 ορίζονται τα εξής: «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: α)β) γ) δ) ε) στ) 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, από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στην χρήση 2013, μετά την κατάργηση του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ήταν υποχρεωμένη να εκδίδει δελτία αποστολής για τα φιλμ που παραλάμβανε προς επεξεργασία (εμφάνιση φωτογραφιών) από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. Συνεπώς, η μη έκδοση αυτών αποτελεί παράβαση, των εν λόγω διατάξεων, η οποία επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 περ. α' σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 περ. α' του ίδιου άρθρου του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015. Ωστόσο, το γεγονός ότι για τις υπό κρίση συναλλαγές εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αξίας από την προσφεύγουσα, χωρίς από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης να έχει διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης, έχει ως αποτέλεσμα η παράλειψη μη έκδοσης στοιχείων διακίνησης να συνιστά γενική παράβαση του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 (και όχι αυτοτελή), που σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015 περιορίζεται στο 1/3, ήτοι 600,00*1/3*200,00€.

Αναφορικά με την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία,

για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.5 της υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.): «5.Οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2015. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.6.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπόμενων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.19 της υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 51 του Ν. 4223/13 και ισχύει από 01/01/2014 και έπειτα: «19. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση».

Επειδή, σύμφωνα την ΠΟΛ 1023/20.01.2014: «1. Για την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση αποθεμάτων, με σκοπό την πώληση, απευθείας ή μέσω τρίτου, εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων φορολογικά στοιχεία αξίας, που συνοδεύουν τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους, συντάσσεται από τον εκδότη του στοιχείου αξίας δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων με περιεχόμενο τα δεδομένα των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. – ν. 4093/2012, υποπάραγραφος Ε1), πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων.....8. Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων. 8.0. Γενικά. Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 5 (δελτίο αποστολής) του Κ.Φ.Α.Σ., παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως η παράγραφος αυτή τέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και ισχύει από 1.1.2014, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση. Κατ' εξουσιοδότηση της προαναφερόμενης διάταξης, εκδόθηκε η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1286/31.12.2013, με την οποία ορίστηκαν οι

κατάλληλες δικλείδες για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση. Με την απόφαση αυτή, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό, αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ.. Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.)..... 8.7. Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων. Από τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1286/31.12.2013, προκύπτει ότι δεν εκδίδεται το υπόψιν έγγραφο, σε κάθε άλλη περίπτωση, πλην της αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις, για τις οποίες δεν εκδίδεται, υποχρεωτικά, το υπόψιν έγγραφο:

- Διακίνηση αποθεμάτων για δοκιμή ή δειγματισμό.
- Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).
- Διακίνηση δειγμάτων για δωρεάν διάθεση.
- Αποστολή αποθεμάτων σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, επισκευή κ.λπ..
- Διακίνηση - αποστολή αποθεμάτων με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση.
- Διακίνηση αποθεμάτων για συμμετοχή και μόνο (όχι πώληση) σε έκθεση.
- Διακίνηση αγαθών με σκοπό την απόρριψη, καταστροφή αυτών.
- Διακίνηση παγίων, γενικώς.-Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Διακίνηση, αποστολή αγαθών από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ψυγείων και αποθηκών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **54 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής..... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά

πρότυπα...».

Επειδή, από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2014, με την κατάργηση του άρθρου 5 του της υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), δεν ήταν υποχρεωμένη να εκδίδει δελτία αποστολής για τα φιλμ που παραλάμβανε προς επεξεργασία (εμφάνιση φωτογραφιών) από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., αλλά ούτε και έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, δεδομένου ότι αυτό εκδιδόταν μόνο σε περιπτώσεις διακίνησης με σκοπό την πώληση. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή μη ορθά επέβαλε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 54§1θ και παρ. 2γ του Ν. 4174/2013 για μη έκδοση εγγραφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, καθώς δεν υφίσταται νόμιμη βάση επιβολής αυτού.

Αναφορικά με την φορολογική περίοδο 01.01.2015-16.10.2015

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 8 & 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «8. *Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.* 9. *Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων*».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/31.12.2014: «5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε). Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύνатаι να εκδώσει

σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστέλλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από 01.01.2015, με την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα και παράλληλα έχει την υποχρέωση κάθε φορά που παραλαμβάνει αποθέματα να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαραίτητες πληροφορίες για τον συναλλασσόμενο (τα στοιχεία του) το αγαθό-αντικείμενο συναλλαγής (είδος, ποσότητα) και τη διακίνηση αυτού. Δίνεται επίσης η δυνατότητα στην οντότητα έκδοσης σχετικού παραστατικού (διακίνησης), χωρίς ωστόσο κάτι τέτοιο να καθίσταται υποχρεωτικό.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, η έκδοση δελτίου αποστολής από την προσφεύγουσα για τα φιλμ που παραλάμβανε προς επεξεργασία (εμφάνιση φωτογραφιών) από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., στο φορολογικό έτος 2015, δεν ήταν υποχρεωτική αλλά δυνητική, και ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται η σχετική παράβαση (παράλειψη έκδοσης δελτίων αποστολής) του άρθρου 54 παρ. 1θ και 2γ του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ελλείπουν οι τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις του νόμου για την επιβολή των φορολογικών κυρώσεων, γίνεται εν μέρει αποδεκτός για την χρήση του 2013 και πλήρως αποδεκτός για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **εν μέρει αποδοχή** της από2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

α) την τροποποίηση της υπ' αρ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

β) την ακύρωση της υπ' αριθ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-16.10.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

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

Υπ' αριθ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013.

Περιγραφή παράβασης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου
Μη έκδοση είκοσι ενός (21) δελτίων αποστολής, για την παραλαβή φιλμ προς εμφάνιση φωτογραφιών ή εμφάνιση σε cd από την εταιρία «.....» Α.Φ.Μ.	4.000,00 €	200,00€	-3.800,00 €

Υπ' αριθ.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-16.10.2015

Περιγραφή παράβασης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου
Μη έκδοση δεκαπέντε (15) δελτίων αποστολής για το χρονικό διάστημα 01.01.2014-31.12.2014 και τεσσάρων (4) δελτίων αποστολής για το χρονικό διάστημα 01.01.2014-16.10.2015, για την παραλαβή φιλμ προς εμφάνιση φωτογραφιών ή εμφάνιση σε cd από την εταιρία «.....»	4.750,00 €	0,00€	-4.750,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.