



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/5/2023

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

Αριθμός απόφασης: 926

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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),
 - δ. τη με αρ. Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **16/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ...κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. ...**13/12/2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2011 και β) της με αρ. ... **13/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. ...**13/12/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP) πρόστιμο συνολικού ύψους 2.500,00€, λόγω λήψης και αποδοχής πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους καθαρής αξίας ύψους 7.469,70€ έκδοσης του ...με **ΑΦΜ:...**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10 11 και 14, 18 παρ 2 του Π.Δ. 186/192 (ΚΒΣ), που επισύρει την κύρωση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1^η και 2^ε του ΚΦΔ ως ευμενέστερης σε σχέση με το πρόστιμο της διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν. 4337/2015.
- Με τη με αρ. ... **13/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 1.529,94€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ και τόκων άρθρου 53 του ΚΦΔ 1.348,03€, ήτοι συνολικό ποσό 2.877,97€, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της της καθαρής αξίας ύψους 7.469,70€ των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **13/12/2022** εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 και παρ. 2 & 3 της Ε2042/2022 και φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και των άρθρων 23 - 25 του Ν.4987/2022 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. .../**17-10-2022** εντολής του Προϊσταμένου της, που εκδόθηκε σε συνέχεια και σε αντικατάσταση της με αριθμό .../**23-03-2021** εντολής μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης λόγω μεταβίβασης αρμοδιότητας βάσει της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022).

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ...**23/11/2020** δελτίο πληροφοριών της Ζ' Θεσσαλονίκης (εισερχ. αρ. πρωτ. ΔΟΥ Αμπελοκήπων ...**2/12/2020**) και η συνημμένη του από **20/11/2020** έκθεση ελέγχου προστίμου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία ο ...με **ΑΦΜ** ..., κατά τα διαχειριστικά έτη 2011 έως 2012, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και μεταξύ των ληπτών του συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων

πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου για την υπό κρίση χρήση 2011.
2. Πλημμελής αιτιολογία. Μη εικονικότητα των συναλλαγών. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
3. Παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί δικαιώματος στην περιουσία και της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 70§10 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. 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) ... 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, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή 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 το άρθρο 70§6 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣΤΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ

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

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011 υπέβαλε τη με α/α .../2012 δήλωση φορολογίας.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης λόγω αρμοδιότητας μετά τη μεταφορά του τμήματος ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, εξέδωσε τη με αρ. ...13/12/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. έτους 2011 (ως ευμενέστερη του προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015) και τη με αρ. ... 13/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. έτους 2011, βάσει του με αρ. πρωτ. ...23/11/2020 δελτίου πληροφοριών της Ζ΄ Θεσσαλονίκης (εισερχ. αρ. πρωτ. ΔΟΥ Αμπελοκήπων ...2/12/2020) και της σχετικής του από 20/11/2020 έκθεσης ελέγχου προστίμου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον ...με **ΑΦΜ** ..., η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω ατομική επιχείρηση τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2011.

Τα ανωτέρω που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ στις 2/12/2020, ήτοι μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και αρ. 70 παρ. 6 του ΚΦΔ καθιστώντας αυτόν δεκαετή για την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 (συνεπώς και του προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022) και τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το αρ. 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 και φόρου εισοδήματος στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης (στις 28/12/2022) των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον παραγραφόταν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, την 31/12/2022.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος

του Δημοσίου για επιβολή προστίμου αρ. 54 του Ν.4987/2022 και καταλογισμό φόρου εισοδήματος στο φορ. έτος 2011, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. 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 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 505-6/2012).

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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση έτερης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν πλημμελή αιτιολογία, αρνείται την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και ισχυρίζεται ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή θεωρεί αβάσιμα και αναπιολόγητα τις εν λόγω πέντε συναλλαγές εικονικές, διότι: α) οι επίμαχες συναλλαγές ήταν κάτω του ορίου του 3.000,00€

και εξοφλήθησαν νόμιμα με μετρητά, β) οι εν λόγω αγοραπωλησίες παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ (άρθρο 39α Κώδικα ΦΠΑ) και ως εκ τούτου δεν έγιναν «εικονικά» για να προκύψει όφελος στον οφειλόμενο ΦΠΑ, γ) η επιχείρηση της το έτος 2011 τηρούσε υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης όπου είχε καταχωρήσει τα εν λόγω είδη, δ) ο εκδότης διατηρούσε υποκατάστημα στην περιοχή του ...απ' όπου φόρτωνε υλικά scrap, ε) τα επίμαχα δελτία αποστολής του εκδότη ήταν θεωρημένα από την αρμόδια ΔΟΥ και δ) ο προμηθευτής της αγόραζε τους μετρητούς υλικά από ιδιώτες, χωρίς να εκδίδει φορολογικά στοιχεία αγοράς προκειμένου να αποφύγει την καταβολή χαρτοσήμου 3,6%.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών, ο προσδιορισμός του προστίμου του αρ. 54 του Ν.4987/2022 και της διαφοράς φόρου εισοδήματος στην υπό κρίση διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2011, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **13/12/2022** εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 και παρ. 2 & 3 της Ε2042/2022 και φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και των άρθρων 23 - 25 του Ν.4987/2022 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ...**23/11/2020** δελτίου πληροφοριών της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και της σχετικής από **20/11/2020** έκθεσης ελέγχου προστίμου αρ. 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο εκδότης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων ...με **ΑΦΜ**:... με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP), δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα καθότι: α) Δε διέθετε εγκατάσταση για να πραγματοποιήσει τις δραστηριότητες του καθώς στη δηλωθείσα ως έδρα επί της οδού ... και στο δηλωθέν υποκατάστημα επί της οδού ... δε δραστηριοποιήθηκε πραγματικά. β) Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό ούτε και είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να διενεργήσει τον όγκο συναλλαγών που δηλώνεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (3.688.015,39€ πωλήσεις για το 2011 και 2.308.484,79€ για το 2012). γ) Δεν προέβη σε αγορές εμπορευμάτων για να μπορέσει να δικαιολογήσει τις πωλήσεις που δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (για το 2011 φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις 3.688.015,39€, ενώ δεν είχε αγορές και για το 2012 φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις 2.308.484,79€). δ) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013. Υπέβαλε τρεις ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2011, δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις για τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2012 ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις για τις διαχ. περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012. ε) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 §1 εδαφ. α' του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ) για τα έτη 2011 και 2012. στ) Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και στοιχείων. ε) Από τον έλεγχο στο πληροφοριακό σύστημα ELENXIS καρτέλα ΦΠΑ διαπιστώθηκε η μη καταβολή τελών χαρτοσήμου από ιδιώτες 3,6%. ζ) Από την επεξεργασία των κινήσεων χρεώσεων και πιστώσεων του λογαριασμού που τηρούσε στο κατάστημα ΙΩΝΙΑΣ της Alpha Bank, για το διάστημα από 1/1/2011 έως και 31/12/2012 διαπιστώθηκε ότι την ίδια ημέρα της κατάθεσης γινόταν η ανάληψη των ποσών και συνεπώς ανακύκλωση των χρημάτων. Οι

ταυτόχρονες συνεχείς καταθέσεις και ισόποσες αναλήψεις χρημάτων αποτελούν αποδεδειγμένα κοινό γνώρισμα των εικονικών συναλλαγών όπου το ζητούμενο είναι να νομιμοποιηθούν με την έκδοση του αντίστοιχου καταθετηρίου, χωρίς την ουσιαστική δέσμευση χρημάτων. Κατόπιν αυτών η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν από τον ...με **ΑΦΜ**:... στις χρήσεις 2011 (398 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.400.925,70€) και 2012 (238 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.370.777,19€, είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

- Από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στη συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της του έτους 2011 τα υπο κρίση πέντε φορολογικά στοιχεία έκδοσης του ...(αρ. **125 -4/1/2011** καθ. αξίας **1.104,30€**, αρ. **138 - 26/1/2011** καθ. αξίας **2.722,40€**, αρ. **142 - 28/1/2011** καθ. αξίας **2.825,00€** αρ. **143 - 29/1/2011** καθ. αξίας **629,00€** και αρ. **167 - 3/3/2011** καθ. αξίας **369,00€**) συνολικής καθαρής αξίας **7.649,70€**. Επιπλέον, όλα τα φορολογικά στοιχεία φέρεται να εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ως προς τους επιμέρους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επισημαίνονται τα εξής:

- Στα επίμαχα τιμολόγια δεν αναγράφονταν διακριτικά στοιχεία των εμπορευμάτων (είδη, νούμερα ή κωδικοί) ώστε να είναι δυνατή η ταυτοποίησή τους και ως εκ τούτου ο έλεγχος της αποθήκης της προσφεύγουσας θα ήταν άσκοπος.
- Αλυσιτελώς προβάλλεται ο επιμέρους ισχυρισμός της ότι δεν είχε όφελος από την αποφυγή απόδοσης ΦΠΑ διότι οι επίμαχες συναλλαγές του αρ. 39^α του Ν.2859 είναι απαλλασσόμενες, καθώς με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσβάλλεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, το όφελος για τη λήπτρια των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνίστατο στη μείωση του φόρου εισοδήματος καθόσον η προσφεύγουσα καταχώρισε τις συγκεκριμένες αγορές στα έξοδα της, με αποτέλεσμα να εκπέσει η καθαρή τους αξία από τα ακαθάριστα έσοδα της.
- Η θεώρηση των δελτίων αποστολής δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών καθόσον από τον έλεγχο δεν τέθηκε ζήτημα λήψης πλαστών φορολογικών στοιχείων.
- Ο ισχυρισμός ότι ο εκδότης προμηθεύτηκε από ιδιώτες τα επίμαχα υλικά χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο αγοράς προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του χαρτοσήμου δεν αποδεικνύεται. Εξάλλου, οι ποσότητες των υλικών για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία η ατομική επιχείρηση του ..., είναι πολύ μεγάλες και δύσκολα θα μπορούσαν να έχουν αγοραστεί από ιδιώτες.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και να ανατρέπουν το πόρισμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας, μη εικονικότητας των συναλλαγών και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί δικαιώματος στην περιουσία και της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - **16/1/2023** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ. ...**13/12/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	2.500,00€

- Η με αρ. ... **13/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	1.529,94€
Πρόστιμο άρθρου 58 και 53 του ΚΦΔ	1.348,03€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.877,97€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.