



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02 / 02 / 2021

Αριθμός Απόφασης **333**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από **29/09/2020** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο, αρ., κατά των από **29/07/2020** και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** φορολ. ετών **2014**, **2015** και **2016** αντίστοιχα, των υπ' αριθμ./**2020** και/**2020** Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3,5 του ν. 4337/2015, φορολ. ετών **2014** και **2015** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ./**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους **2019**, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, τις από **29/07/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου της ίδιας ΔΟΥ: **1)** φορολογίας εισοδήματος, **2)** ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά Κ.Φ.Α.Σ – Ε.Λ.Π και **3)** Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, καθώς και την από **21/06/2018** έκθεση ελέγχου – Πορισματική Αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **29/09/2020** και με αριθ. πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις **31/07/2020**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο ΚΦΑΣ - ΕΛΠ	Σύνολο Καταλογισμού
1		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	621.052,21€	161.473,57€	80.736,79€		242.210,36€
2		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	480.372,09€	139.307,91€	69.653,96€		208.961,87€
3		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	726.804,63€	210.773,34€	105.386,67€		316.160,01€
4		Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2014	687.104,39€			171.776,10€	171.776,10€
5		Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2015	400.806,02€			100.201,50€	100.201,50€
6		Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2015				2.500,00€	2.500,00€
Σύνολα					511.554,82€	255.777,42€	274.477,60€	1.041.809,84€

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από **29/07/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά: **1)** φορολογίας εισοδήματος, **2)** ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά Κ.Φ.Α.Σ – Ε.Λ.Π και **3)** Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. **/2018** εντολής ελέγχου της προϊσταμένης της ίδιας ΔΟΥ, καθώς και της από **21/06/2018** έκθεσης ελέγχου – Πορισματικής Αναφοράς της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα και σε αντισυμβαλλόμενες αυτής επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την πορισματική έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ, η προσφεύγουσα είχε στην κατοχή της ποσότητα καυσίμων αγνώστου προελεύσεως χωρίς νόμιμα παραστατικά, υποκείμενη σε δασμούς, φόρους (ΕΦΚ, ΦΠΑ) και λοιπές επιβαρύνσεις, την οποία εισήγαγε εντός του τελωνειακού εδάφους, χωρίς τη γραπτή άδεια της αρμόδιας τελωνειακής αρχής. Η εν λόγω πράξη, της κατοχής καυσίμων χωρίς τη γραπτή άδεια της αρμόδιας τελωνειακής Αρχής, συνιστά τη γένεση της τελωνειακής οφειλής η οποία και διέφυγε της καταβολής, κατά παράβαση των διατάξεων περί λαθρεμπορίας, το δε δημόσιο ζημιώθηκε κατά το ποσό των 991.745,24€ που αφορά τις αναλογούσες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις της ποσότητας καυσίμων που προμηθεύτηκε χωρίς την τήρηση των νόμιμων τελωνειακών διαδικασιών.

Ειδικότερα, από έλεγχο που διενήργησαν οι ελεγκτές της ΕΛ.Υ.Τ με βάση την υπ' αριθμ.

/2016 εντολή ελέγχου, στην προσφεύγουσα, σε λήπτριες των εφοδιασμών με ναυτιλιακά καύσιμα εταιρείες καθώς και σε διαχειρίστριες εταιρείες, πλοιοκτήτριες εταιρείες, traders κλπ, διαπίστωσαν ότι η προσφεύγουσα απέφυγε την καταβολή δασμολογικών και φορολογικών επιβαρύνσεων, χρησιμοποιώντας τον ακόλουθο μηχανισμό:

✓ Η προσφεύγουσα εφοδιαστική εταιρεία πραγματοποιούσε εφοδιασμούς καυσίμων με το σλέπτι (πλωτό μέσο) «.....» και προκειμένου να εφοδιάσει ένα πλοίο με καύσιμα, δεχόταν παραγγελίες αποκλειστικά από την εταιρεία (trader) “.....”, έστω ποσότητας (x + y).

- ✓ Αρχικά αιτούνταν μία ποσότητα καυσίμων την (**x**) στο αρμόδιο Τελωνείο και κατόπιν, αφού προμηθευόταν αυτή την **x** αιτούμενη ποσότητα από το Διυλιστήριο, εξέδιδε ένα Δελτίο Αποστολής προς το εφοδιαζόμενο πλοίο με αυτή την **x** ποσότητα. Ακολούθως, εξέδιδε και **ένα άλλο ταυτάριθμο Δελτίο Αποστολής** που παρέδιδε στον πλοίαρχο **με την πραγματικά παραδοθείσα** ποσότητα (**x + y**), ώστε να το αποστείλει **στην πλοιοκτήτρια εταιρεία** και αυτή με τη σειρά της να πληρώσει την παραληφθείσα ποσότητα (**x + y**). Η πλοιοκτήτρια εταιρεία έχοντας στην κατοχή της το Δελτίο Αποστολής με την πράγματι φορτωθείσα ποσότητα καυσίμων (**x + y**), προέβαινε στην εξόφληση του τιμολογίου που της εξέδιδε η κατά περίπτωση μεσολαβούσα εταιρεία (trader).
- ✓ Την επιπλέον (**y**) ποσότητα, η προσφεύγουσα εφοδιαστική εταιρεία την είχε ήδη στην κατοχή της, η οποία είναι αγνώστου προέλευσης και χωρίς να δικαιολογείται από κανένα νόμιμο παραστατικό. Με βάση τα Δελτία Αποστολής που εξέδιδε με την (μικρότερη) ποσότητα **x**, οριστικοποιούσε στο Τελωνείο ότι τελικά εφοδίασε το πλοίο με αυτή τη **x** ποσότητα, εκδίδοντας και ένα τιμολόγιο, συμφώνα με αυτή τη **x** ποσότητα, προς την εταιρεία (trader) “.....” η οποία μεσολαβούσε προκειμένου να πραγματοποιηθεί ο εφοδιασμός με καύσιμα. Η εταιρεία (trader) “.....”, εδρεύει στα νησιά και παρά το γεγονός ότι η εφοδιαστική ελεγχόμενη εταιρεία συνεργάζεται αποκλειστικά και μόνο με αυτήν την εταιρεία, που μεσολαβεί προκειμένου να βρει πελάτες - πλοία για να εφοδιάσει, εντούτοις δεν αναγράφεται πουθενά (τιμολόγια, bunker nomination, confirmation of bunker nomination) η ακριβής διεύθυνση και τα στοιχεία της εν λόγω εταιρείας (VAT-ΑΦΜ).

Με τον τρόπο αυτό η προσφεύγουσα φαινόταν «νομότυπη», αφού όλα τα στοιχεία που αφορούσαν τους εφοδιασμούς που πραγματοποιούσε (Δελτία Αποστολής, τιμολόγια, τελωνειακά παραστατικά εφοδιασμού κλπ) συμφωνούσαν μεταξύ τους, πλην όμως αποδείχθηκε ότι πέραν της ποσότητας που προμηθευόταν νόμιμα από το Διυλιστήριο, κατείχε και επιπλέον ποσότητα καυσίμων αγνώστου προελεύσεως καθόσον γι' αυτήν δεν είχε στην κατοχή της κανένα νόμιμο παραστατικό.

Κατόπιν αυτών, η ελέγχουσα φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψιν της **α)** τις διαφορές στις ποσότητες που προέκυψαν μεταξύ των πλαστών Δελτίων Αποστολής και των δελτίων για τα οποία εκδόθηκαν τελωνειακές άδειες εφοδιασμού πλοίων με καύσιμα για συναλλαγές που διαπιστώθηκαν από την ΕΛ.Υ.Τ σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./2016 ελ έγγραφο και την από 21.06.2018 έκθεση ελέγχου-πορισματική αναφορά της συναρμόδιας υπηρεσίας, **β)** τις τιμές πώλησης που αντλήθηκαν από τα εκδοθέντα από την ίδια τιμολόγια πώλησης για αυτές τις παραδόσεις καυσίμων, **γ)** τις τιμές κόστους που αντλήθηκαν από το με αριθ.πρωτ...../2018 έγγραφο του Δ' Τελωνείου Επίβλεψης Συγκροτημάτων Πειραιά της Γενικής Δ/νσης Τελωνείων & ΕΦΚ της ΑΑΔΕ στις περιπτώσεις που δεν υπήρχε τελωνειακή άδεια παράδοσης καυσίμων, **δ)** τις διατάξεις της §3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΠΟΛ.1252/2015) και **ε)** τις διαπιστώσεις του ελέγχου έκρινε ότι οι επιπλέον αυτές ποσότητες, όπως προκύπτει από την από 29/07/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 34-38) ήταν **συνολικής αξίας 687.104,39€, 427.602,85€ και 713.521,69€** για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα.

Ειδικότερα ανά φορολογία κρίθηκαν τα ακόλουθα:

1. Πρόστιμα ΕΛΠ - ΚΦΔ

Η φορολογική ελεγκτική αρχή καταλόγισε στην προσφεύγουσα τις κατωτέρω παραβάσεις διότι εξέδωσε εκ προθέσεως **πλαστά φορολογικά στοιχεία** διακίνησης προς ιδιοκτήτριες ή διαχειρίστριες εταιρείες πλοίων, οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την έκδοση ισόποσων ανακριβών τιμολογίων πώλησης και ειδικότερα 23 παραβάσεις με συνολική αποκρυβείσα αξία **687.104,39€** για το φορολ. έτος **2014**, 36 παραβάσεις με συνολική αποκρυβείσα αξία **427.602,85€** για το φορολ. έτος **2015** και 12 παραβάσεις με συνολική αποκρυβείσα αξία **713.521,69€** για το φορολ. έτος **2016**, κατά παράβαση των διατάξεων της §1 του άρθρου 1, των §§5, 7, 8 & 9, του άρθρου 5, των §§ 1, 5, 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014, όπως ισχύει, & της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014, και των διατάξεων του άρθρου 55 §1 περ. δ' & της §

1 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), και επισύρουν πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 2ξα' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3στ' του ν. 4337/2015, ήτοι 25% του μέρους της αποκρυβείας αξίας που είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200,00) ευρώ, για κάθε παράβαση που διαπράχθηκε έως 16.10.2015 και είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη εσόδων από το Δημόσιο, λόγω της ανακρίβειας που προέκυψε, ήτοι πρόστιμο για το φορολογικό έτος **2014** ποσού **171.776,10€** (687.104,39€ x 25%) και για το φορολογικό έτος **2015** ποσού **100.201,50€** (400.806,02€ x 25%), ενώ μετά τις 17/10/2015 δεν επέβαλε κανένα ποσό προστίμου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4337/2015.

Περαιτέρω, η φορολογική ελεγκτική αρχή καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο κατ' άρθρο 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ποσού **2.500€**, δεδομένου ότι δεν διαφύλαξε τα στελέχη των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων (Δ.Α) με αρίθμηση από 151 έως 250, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ΚΦΔ.

2. Φορολογία Εισοδήματος

Στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα, προστέθηκε η ανωτέρω αποκρυβεία αξία των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσού **687.104,39€** για το φορολογικό έτος **2014**, **427.602,85€** για το φορολογικό έτος **2015** και **713.521,69€** για το φορολογικό έτος **2016**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Διενέργεια ελέγχου αναρμοδίας, χωρίς νόμιμη και ισχυρή έγγραφη εντολή ελέγχου,
2. Διενέργεια ελέγχου καθ' υπέρβαση του ορισθέντος από την εντολή ελέγχου «είδους» φορολογίας,
3. Μη σύννομη λήψη υπόψη «φορολογικών στοιχείων» τρίτων και εντεύθεν θεμελίωση επ' αυτών των προσβαλλόμενων εκθέσεων και πράξεων, χωρίς να έχει προηγηθεί κατάσχεση αυτών, άλλως χωρίς να έχουν εκδοθεί ακριβή αντίγραφα αυτών και χωρίς να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος επ' αυτών,
4. Μη σύννομη άρνηση χορήγησης αντιγράφων αιτηθέντων εγγράφων εκ των συνημμένων στις τρεις εκθέσεις ελέγχου,
5. Άρνηση παράδοσης των επίδικων «επιπλέον ποσοτήτων καυσίμων», άρνηση έκδοσης πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων (δελτίων αποστολής και τιμολογίων πώλησης) και άρνηση είσπραξης ποσών γι' αυτά,
6. «Πλάνη περί τα πράγματα» της φορολογικής αρχής,
7. Μη σύννομη παράλειψη χρήσης μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' άρθρα 27 και 28 του ν. 4174/2013 και κατ' άρθρο 28 του ν. 4172/2013,
8. Αοριστία των εκθέσεων ελέγχου στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, καθώς και έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και του προσδιορισμού των φόρων κατ' άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013.

1. Ως προς τους ισχυρισμούς της υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου και της υπέρβασης του είδους φορολογίας της εντολής ελέγχου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης

και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, **ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου**, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. **2)** Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. **3)** Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. ... **4)** Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. ...»

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 1^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../2018 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια **Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου** σ' αυτήν, για τα είδη φορολογίας: Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών περιόδων 01/01/2014 - 31/12/2016, ενώ ορίστηκε η **διάρκεια ελέγχου μέχρι την 31/12/2018**, ενώ η έναρξη του ελέγχου έγινε στις 07/11/2019, χωρίς η διάρκεια αυτής να έχει επισήμως και εγγράφως παραταθεί, και ως εκ τούτου οι ελεγκτές στερούνταν αρμοδιότητας ελέγχου, ή ήταν οι ίδιοι αναρμόδιοι, αφού κατείχαν μια ανυπόστατη, άλλως άκυρη εντολή ελέγχου αφού είχε ήδη λήξει και προ πολλού παρέλθει η διάρκεια του ελέγχου που αναγραφόταν στην εντολή ελέγχου.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: **Η διάρκεια του ελέγχου** που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»,

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας** (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25§3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28§2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου **δεν είναι αποκλειστικές**, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στις **27.09.2018** (αριθμός συστημένου RE.....GR) το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο με το οποίο γνωστοποιούσε στην προσφεύγουσα τη δυνατότητά της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, **με συνημμένη υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/2018. Συνεπώς η εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε νομότυπα **πριν την 31.12.2018** που αναγραφόταν ως διάρκεια ελέγχου επί αυτής. Επομένως τυπικά ήταν προ της λήξης της σε γνώση των υπευθύνων η επικείμενη διενέργεια του ελέγχου. Στη συνέχεια, ακολούθησε ένα πολύ μεγάλο σε διάρκεια προπαρασκευαστικό στάδιο του ελέγχου προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία από διάφορες υπηρεσίες. Επιπλέον αντιμετωπίστηκαν και ουσιαστικά εμπόδια όπως μη εξάσκηση δραστηριότητας από την προσφεύγουσα, η ανυπαρξία λογιστηρίου λόγω θανάτου του λογιστή των εξεταζόμενων φορολογικών περιόδων, δυσκολία στη πρόσβαση λογιστικών αρχείων λόγω έλλειψης υπευθύνων με γνώση των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης, τα διοικητικά της όργανα δεν συνεδρίαζαν (δεν έχουν εγκριθεί οι οικονομικές καταστάσεις του 2015 & 2016). Μετά τη συγκέντρωση των απαραίτητων για την έναρξη του ελέγχου στοιχείων, ο έλεγχος ξεκίνησε στις 07/11/2019 με την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας παρουσία του Νόμιμου Εκπροσώπου της, ενός λογιστή που εκείνος όρισε και μίας πρώην υπαλλήλου για να βοηθήσουν στον έλεγχο. Την ίδια μέρα έγινε η θεώρηση και η λήψη σε μαγνητικό μέσο των λογιστικών αρχείων. Επίσης ζητήθηκαν και ελήφθησαν αντίγραφα φορολογικών στοιχείων. Σε κανένα στάδιο του ελέγχου, ούτε στο προπαρασκευαστικό στάδιο, ούτε επιτοπίως στην έδρα της, ούτε και μέχρι την ολοκλήρωσή του και την επίδοση των πράξεων, η προσφεύγουσα δεν εμπόδισε τον έλεγχο και επομένως αποδέχθηκε το τυπικό και την εγκυρότητα της εντολής ελέγχου. Εξάλλου σε ότι αφορά το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 και σχετικά με τη προθεσμία που αρχικά ετέθη για τη δράση της υπηρεσίας (31.12.2018), αυτή είναι ενδεικτική, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (§5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας, βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9). Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η φορολογική ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες της υπόθεσης στη συγκέντρωση στοιχείων, έδρασε εντός ευλόγου χρόνου.

Με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε **έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμες**, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 2^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια **Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου** σ' αυτήν, για τα είδη φορολογίας: Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ενώ δεν αναγράφονταν στην εντολή ελέγχου οι ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν (έλεγχος ταμείου κλπ) και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν παράνομα κατά παράβαση του ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 25 του ΚΦΔ.

Επειδή η εκδοθείσα εντολή ελέγχου αφορά σε μερικό έλεγχο ορισμένων φορολογιών και εκδόθηκε με αφορμή το έγγραφο με το οποίο γνωστοποιήθηκε στη ΔΟΥ η Έκθεση ελέγχου

- Πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Το πρόγραμμα του ελέγχου είναι αποκλειστική αρμοδιότητα της ομάδας ελέγχου (ελεγκτής, επόπτης, δ/ντής) και διεξάγεται σύμφωνα με τις επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1124/2015 του ΓΓΔΕ και των οδηγιών που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1036/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Σε καμία περίπτωση δεν προβλέπεται ούτε και διενεργήθηκε έλεγχος του ταμείου της προσφεύγουσας ούτε αναγράφεται τέτοιο είδος ελέγχου επί των εντολών ελέγχου. Επίσης δεν αναγράφεται επί της εντολής το είδος των ελεγκτικών επαληθεύσεων διότι δεν είναι αντικείμενο όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα άλλα μέθοδος του ελέγχου.

Επομένως οι εκδοθείσες διοικητικές πράξεις είναι βάσιμες, εκδόθηκαν σύμφωνα τα οριζόμενα στο άρθρο 25 & τη διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των εν λόγω αποφάσεων του ΓΓΔΕ 4 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και αναγράφονται επί αυτών η εντολή ελέγχου με τις φορολογίες για τις οποίες πράγματι διενεργήθηκε έλεγχος.

Με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε **έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμες**, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω υπέρβασης του είδους φορολογίας της εντολής ελέγχου, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της μη σύννομης κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων τρίτων, άλλως χωρίς να έχουν εκδοθεί ακριβή αντίγραφα αυτών και χωρίς να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος επ' αυτών

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 3^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή παραβίασε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας κατά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων, αφού έλαβε υπόψη της φορολογικά παραστατικά τρίτων επιτηδευματιών, **χωρίς να έχουν αυτά προγενέστερα και σύννομα κατασχεθεί**, ως επιβάλλεται και απαιτείται, είτε από την ΕΛΥΤ είτε από την ίδια τη ΔΟΥ, πράξη που αποτελούσε κύρια προϋπόθεση νομιμότητας των προσβαλλομένων πράξεων που επακολούθησαν και στηρίχθηκαν στα εν λόγω (μη κατασχεθέντα) στοιχεία. Επιπλέον, δεν εξήχθηκαν «ακριβή αντίγραφα» των φορολογικών παραστατικών των τρίτων, παρά μόνο «απλά αντίγραφα» ή απλά αποσταλθέντα με φαξ στην ΕΛΥΤ και εν τούτοις αυτά (τα ανυπόστατα ως έγγραφα) λήφθηκαν υπόψη αρχικά από την ΕΛΥΤ και ακολούθως και από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, για την έκδοση των νυν προσβαλλομένων πράξεων που επακολούθησαν και στηρίχθηκαν στα εν λόγω (μη κατασχεθέντα και μη ακριβή αντίγραφα) στοιχεία τρίτων, που δεν ελέχθησαν φορολογικά από τη ΔΟΥ.

Επειδή όπως προκύπτει από τις σελίδες 12-14 της από 29.07.2020 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά Κ.Φ.Α.Σ – Ε.Λ.Π, έγινε ο απαιτούμενος έλεγχος του συνόλου των φορολογικών στοιχείων σε όλα τα στάδια των συναλλαγών που αναφέρονται στην Έκθεση ελέγχου - Πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ, ήτοι την αγορά - εφοδιασμό, τη μεταφορά, τη παράδοση και την πώληση των καυσίμων στα πλοία.

Επειδή η τελωνειακή υπηρεσία είναι αναρμόδια στη κατάσχεση φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ με επίσημες επιστολές των εκπροσώπων των εταιρειών πλοιοκτητριών ή διαχειριστριών των πλοίων που εφοδιάστηκαν με ναυτιλιακά καύσιμα μέσω της προσφεύγουσας ακόμη και αυτά που εστάλησαν από το εξωτερικό από τους διαμεσολαβητές για τον εφοδιασμό (traders) ελήφθησαν υπόψη από τους ελεγκτές της που εξέδωσαν το πόρισμά τους για τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις που της καταλογίστηκαν. Η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά ως αποδέκτης του πορίσματος και του γεγονότος της λαθρεμπορίας καυσίμων, αφού έλαβε από την ΕΛ.Υ.Τ. αντίγραφα των ιδίων φορολογικών στοιχείων που είχε στην κατοχή της, δεν υιοθέτησε αμέσως τα συμπεράσματά της, αλλά αφού εκτέλεσε τις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις διενήργησε τον προσβαλλόμενο ως παράνομο έλεγχο. Τονίζεται ότι εκ των πραγμάτων ήταν ανέφικτο να διενεργήσει διασταυρωτικό έλεγχο σε όλες τις

πλοιοκτήτριες που εμπλέκονται στην υπόθεση (53 τον αριθμό για 71 παραδόσεις με διαφορές) και τους traders στο εξωτερικό και να προβεί σε κατάσχεση των επίδικων φορολογικών στοιχείων, διότι θα ήταν ανώφελο και πολύ χρονοβόρο με κίνδυνο παραγραφής φορολογικών περιόδων της υπόθεσης. Συνεπώς για την έκδοση των διοικητικών πράξεων όντως έλαβε υπόψη της τα φορολογικά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή της μέσω άλλης υπηρεσίας της ενιαίας ΑΑΔΕ. Εξ άλλου όπως αναγράφεται και στη σελίδα δεκαπέντε (15) της προαναφερθείσας έκθεσης της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών «έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2056/1994, 1315/1991, Δ.εφ. 41/2002) ότι δεν υφίσταται παράληψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου. Επισημαίνεται επίσης η κατάργηση της υποχρέωσης επικύρωσης αντιγράφων εγγράφων σύμφωνα με το ν. 4250/2014 (ΦΕΚ Α' 74). Συνεπώς η ελεγκτική υπηρεσία της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, διενήργησε ουσιαστικό έλεγχο επί των επίμαχων συναλλαγών και δεν υιοθέτησε άκριτα το συμπέρασμα της ΕΛ.Υ.Τ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται ουδεμία παράλειψη ή πλημμέλεια στη διαδικασία που τηρήθηκε από την φορολογική Αρχή.

3. Ως προς τον ισχυρισμό της άρνησης παράδοσης των επίδικων «επιπλέον ποσοτήτων καυσίμων», της άρνησης έκδοσης πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων και της άρνησης είσπραξης ποσών γι' αυτά, πλάνη περί τα πράγματα της φορολογικής αρχής.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 5^ο και 6^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι ουδέποτε παρέδωσε «επιπλέον ποσότητες ναυτιλιακών καυσίμων», ούτε εξέδωσε πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, ούτε εισέπραξε ποσά για τις επιπλέον ποσότητες κατά τους εφοδιασμούς των πλοίων, και προς επίρρωση αυτού ισχυρίζεται επίσης ότι δεν διαπιστώθηκε ποτέ κάποια παράβαση από τον υποχρεωτικά παριστάμενο τελωνειακό υπάλληλο κατά τη παράδοση των ναυτιλιακών καυσίμων ή και ότι συνυπέγραφε και ο ίδιος ως παριστάμενος τα Δελτία Αποστολής. Εκτός αυτού ισχυρίζεται ότι η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, αρνήθηκε να της παραδώσει ακριβή αντίγραφα από τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία επειδή είναι υπογεγραμμένα και επικυρωμένα όπως αναφέρει από τον αρμόδιο υπάλληλο της τελωνειακής υπηρεσίας που ήταν παρών στους επίμαχους εφοδιασμούς των ναυτιλιακών καυσίμων. Περαιτέρω, η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, δεν διενήργησε κάποιο φορολογικό έλεγχο στην ίδια την εταιρεία ή σε τρίτους επιτηδευματίες, αλλά αποδέχθηκε ανέλεγκτα και αναιτιολόγητα την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ.

Επειδή με την υπ' αριθμ. με την **Τ.1940/41/2003 Απόφαση** (Β' 516) του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: «Τελωνειακές διαδικασίες εφοδιασμού πλοίων, αεροσκαφών, διπλωματικών αποστολών και λοιπών προορισμών με τροφοεφόδια, καπνικά, καύσιμα κ.λπ.», ορίζεται ότι:

Άρθρο 2: «1) Ως αναγνωρισμένες εφοδιαστικές επιχειρήσεις, νοούνται οι εγγεγραμμένες στον οικείο επαγγελματικό φορέα και στο Ειδικό Μητρώο Εξαγωγέων. Αποκλειστική ευθύνη για την παράδοση, μεταφορά και παραλαβή των εν λόγω εφοδίων, φέρουν οι εφοδιαστικές επιχειρήσεις, που ενεργούν τον εφοδιασμό. Στην περίπτωση που ο εφοδιασμός πραγματοποιείται απευθείας από τον εφοπλιστή, τον πλοιοκτήτη, ή τον πράκτορα του πλοίου, η ευθύνη βαρύνει τους τελευταίους. 2) Κατ' εξαίρεση και ειδικά για τις περιπτώσεις εφοδιασμού πλοίων με πετρελαιοειδή, η ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που αναφέρονται στη διάταξη της παρ. 9, του άρθρου 6, του Ν. 3054/02 (ΦΕΚ 230/Α)».

Άρθρο 5: «5) α) Όταν το εφοδιαζόμενο πλοίο ευρίσκεται εκτός του λιμενικού χώρου (ράδα), ως τελωνείο αρμόδιο για τη φόρτωση, είναι εκείνο που επιτηρεί το χώρο απ' όπου τα εφόδια μεταφέρονται με θαλάσσιο μεταφορικό μέσο στο εφοδιαζόμενο πλοίο. β) Στις περιπτώσεις καυσίμων και λιπαντικών, όταν το

εφοδιαζόμενο πλοίο ευρίσκεται εκτός του λιμενικού χώρου (ράδα), ο οποίος ανήκει σε διαφορετικό λιμάνι από εκείνο του Τελωνείου Εφοδιασμού, το τελευταίο ενημερώνει (π.χ. αποστολή FAX) το τελωνείο κατάπλου του πλοίου ή εκείνο της κατάθεσης της Αίτησης Διέλευσης TRANSIT και τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές περί του επικείμενου εφοδιασμού. Τα σχετικά παραστατικά εφοδιασμού επιστρέφονται στο Τελωνείο Εφοδιασμού. Στις περιπτώσεις που για το εφοδιαζόμενο πλοίο δεν έχουν τηρηθεί οι διατάξεις κατάπλου, εφαρμογή έχει η διάταξη του εδαφίου α'. 6) Τέλος, για τις πιο πάνω περιπτώσεις και για την πληρέστερη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, μπορεί κατά την κρίση του Τελωνείου Φόρτωσης, να παρίσταται τελωνειακός υπάλληλος και κατά προτεραιότητα στις παραδόσεις καυσίμων, αλκοολούχων ποτών, και καπνικών προϊόντων».

Συνεπώς είναι δυννητική και όχι υποχρεωτική η παρουσία του τελωνειακού υπαλλήλου κατά τον εφοδιασμό του πλοίου με ναυτιλιακά καύσιμα για τον οποίο είναι αποκλειστικά υπεύθυνος ο εφοδιαστής. Οι τελωνειακές αρχές υπογράφουν μόνο το έγγραφο (εφόδιο) με το οποίο δίδεται η άδεια φόρτωσης στον εφοδιαστή, στη συνέχεια το εφοδιαστικό πλοίο (που στη παρούσα υπόθεση είναι ναυλωμένο από την προσφεύγουσα), μεταφέρει το ναυτιλιακό καύσιμο στο πλοίο που πρόκειται να εφοδιαστεί και έτσι πραγματοποιείται η παράδοση των ναυτιλιακών καυσίμων χωρίς την παρουσία πλέον της τελωνειακής αρχής. Περαιτέρω η ΕΛ.Υ.Τ., έχει διενεργήσει έλεγχο σε ένα μεγάλο αριθμό συναλλαγών - εφοδιασμών της προσφεύγουσας και κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, ανακρίσεων των διαφόρων εμπλεκόμενων στον εφοδιασμό (πλοιάρχων, μηχανικών κ.λπ.) κατέληξε στο πόρισμά της, ενώ η ελέγχουσα φορολογική Αρχή ενεργώντας νομίμως και εφαρμόζοντας την κείμενη νομολογία (ΣτΕ 2056/1994, 1315/1991), υιοθέτησε το πόρισμα της ΕΛ.Υ.Τ. ως συνέχεια της προηγούμενης υπηρεσίας του Δημοσίου κάτω από την ενιαία ανεξάρτητη αρχή της ΑΑΔΕ.

Επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι αποτελεί κραυγαλέα αντίφαση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου και ο χαρακτηρισμός από την ελεγκτική φορολογική αρχή των Δελτίων Αποστολής ως πλαστών (ο οποίος εδράζεται στο πόρισμα της ΕΛ.Υ.Τ.) επειδή υπήρχε υποχρέωση παρουσίας τελωνειακού οργάνου σε κάθε εφοδιασμό πλοίου και συνεπώς δεν υπήρχε τρόπος να εφοδιαστεί το πλοίο με περισσότερα από την άδεια εφοδιασμού καύσιμα, **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

4. Ως προς τον ισχυρισμό της μη σύννομης παράλειψης χρήσης μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' άρθρα 27 και 28 του ν. 4174/2013 και κατ' άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 7^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά της με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης,

Επειδή με την υπ' αριθμ. **A.1008/20.01.2020** (Β' 88) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», στα **άρθρα 3 και 4** ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά».

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου: «Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου».

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **E.2015/31.01.2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση φορολογίας εισοδήματος, από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, δεν έγινε χρήση των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι είχε τη δυνατότητα πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, από τα οποία διαπιστώθηκε η δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε προσδιόρισε τη διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων, λόγω της έκδοσης των συγκεκριμένων πλαστών δελτίων Αποστολής με τις ποσότητες των ναυτιλιακών καυσίμων που πράγματι παραδόθηκαν στα πλοία, με αυτές των ταυτάριθμων δελτίων Αποστολής που ανέγραφαν τις ποσότητες των ναυτιλιακών καυσίμων για τα οποία η προσφεύγουσα είχε επικυρωμένη άδεια εφοδιασμού και οδήγησαν στην έκδοση των ανακριβών τιμολογίων. Περαιτέρω, το κόστος των ναυτιλιακών καυσίμων για τις επιπλέον παραδοθείσες ποσότητες ήταν μηδενικό γιατί η προσφεύγουσα δεν είχε λάβει αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς έτσι ώστε να προσδιοριστεί η ακριβής αξία τους, ούτε προκύπτει από την Πορισματική αναφορά της ΕΛΥ.Τ. η ανάλογη τελωνειακή άδεια εφοδιασμού, οπότε κατείχε τις ποσότητες που παρέδωσε παρανόμως και

ήταν αγνώστου προελεύσεως, ούτε διαπιστώθηκαν εγγραφές αυτών των αγορών στα λογιστικά αρχεία, με αποτέλεσμα την προσθήκη στα ανά φορολογικό έτος καθαρά κέρδη των βιβλίων της, του αντίστοιχου ποσού των αποκρυβέντων εσόδων κάθε έτους.

Εξάλλου, τα βιβλία δεν χαρακτηρίστηκαν ως ανακριβή, αλλά ανακριβή χαρακτηρίστηκαν τα τιμολόγια για τις πραγματοποιηθείσες μεγαλύτερες ποσοτικά παραδόσεις ναυτιλιακών καυσίμων με τα πλαστά Δελτία Αποστολής.

Συνεπώς από την ελεγκτική φορολογική αρχή, δεν εφαρμόστηκαν εσφαλμένα τα προβλεπόμενα από το άρθρο 28 ν. 4172/2013 και δεν προσδιορίστηκαν παράμετροι επί του συνόλου των εσόδων, αλλά μόνο σε αυτά που οδήγησαν στην ανακριβή έκδοση των εν λόγω τιμολογίων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

5. Ως προς τον ισχυρισμό της μη σύννομης άρνησης χορήγησης αντιγράφων αιτηθέντων εγγράφων εκ των συνημμένων στις τρεις εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 4^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι δεν της επιτράπη η πρόσβαση στα έγγραφα της υπόθεσης και ότι αυτό αντίκειται στις ανωτέρω διατάξεις και είναι μη σύννομη και εκτιμά ότι υποκρύπτει προσπάθεια παρεμπόδισης του εκ μέρους της ελέγχου των αιτουμένων εγγράφων, ιδίως δε, των φορολογικών στοιχείων των τρίτων επιτηδευματιών για τα οποία, ως ελέχθη, δεν προηγήθηκε νομότυπα η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσής τους και δεν εκδόθηκαν ακριβή αντίγραφα αυτών και γι' αυτό συντελέστηκε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας,

Επειδή στην έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της επιτράπη η πρόσβαση στα έγγραφα της υπόθεσης και ότι αυτό είναι μη σύννομο και ότι εκτιμά ότι υποκρύπτεται προσπάθεια παρεμπόδισης του ελέγχου εκ μέρους της των εν λόγω εγγράφων.

Επισημαίνεται ότι στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 προσδιορίζεται το ακριβές στάδιο στο οποίο μπορεί να λαμβάνει ο φορολογούμενος αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ήτοι μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίησή του στις οποίες έχει και τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου παρόλο που οι προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης νομότυπα στις 04.06.2020 με δικαστικό επιμελητή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω τεθείσα προθεσμία και ο έλεγχος μετά την εκπνοή της προχώρησε στην έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων.

Αν και είναι γνωστά τα παραπάνω σε όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, η υπηρεσία μας ενημέρωσε εγγράφως την προσφεύγουσα και ενδεικτικά παραθέτουμε μέρος των απαντήσεων όπως, ότι το έγγραφο Έκθεση ελέγχου - Πορισματική αναφορά που ζητούσε για να την αξιολογήσει είναι αναπόσπαστο τμήμα της από 29.07.2020 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ, Κ.Φ.Α.Σ. & Ε.Λ.Π. (Άρθρο 7§§3,5 - Ν.4337/2015) η οποία της επιδόθηκε στις 31.07.2020!

Επιπλέον, έγγραφα που ελήφθησαν από άλλες υπηρεσίες μερικά των οποίων είναι επικοινωνία με αυτές και άλλα εμπιστευτικά και απόρρητα, της απαντήσαμε επίσης εγγράφως, ότι αυτό δεν μπορεί να γίνει και να τα αναζητήσει από αυτές.

Επισυνάπτουμε προς υποβοήθησή σας το με αριθ. πρωτ...../2020 έγγραφο απάντηση της υπηρεσίας μας στη με αριθ. πρωτ./2020 αίτηση της προσφεύγουσας και τα συν/να 13.13 της παραπάνω έκθεσης ελέγχου.

Ως εκ τούτου οι πιο πάνω ισχυρισμοί κρίνονται αβάσιμοι και ανυπόστατοι»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

6. Ως προς τον ισχυρισμό της παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 8^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί της ανακρίβειας των βιβλίων της, δεν βασίζεται σε αντικειμενικές διαπιστώσεις του ελέγχου αλλά σε αόριστες και αναπόδεικτες πληροφορίες από την ΕΛΥΤ με βάση μη κατασχεθέντα αλλά ακύρως συλλεχθέντα παραστατικά τρίτων επιτηδευματιών, οι δε επίμαχες εκθέσεις ελέγχου είναι εντελώς αόριστες αφού, ιδίως, δεν αναγράφουν αναλυτικά και εξειδικευμένα όλα τα αναγκαία στοιχεία και ειδικότερα δεν αναγράφονται σε αυτές: ο αριθμός και το αντικείμενο της κάθε συναλλαγής, η ημερομηνία έκδοσης και η αξία κάθε ενός φορολογικού στοιχείου χωριστά που συγκεκριμενοποιούν καθεμιά από τις ένδικες παραβάσεις επί των οποίων εκδόθηκαν όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος της (ΣΤΕ 2304/19 και 1492/19). Επιπλέον δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα εμπορικού επιμελητηρίου, δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές της προσφεύγουσας, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς κ.α.) ή χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό αυτών, ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους 100%, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Η προσφεύγουσα επικαλείται την μη τήρηση των προβλεπομένων στα άρθρα 28 & 64 του Ν.4174/2013 και ότι κρίναμε τα βιβλία της ανακριβή.

Σε αντίκρουση αυτού έχουμε προαναφέρει ότι δεν κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή παρά μόνο τα τιμολόγια τα οποία είναι σχετικά στην έκδοση των πλαστών Δελτίων Αποστολής.

Αναφορικά με την αοριστία των εκθέσεων ελέγχου και τη μη αναγραφή όλων των αναγκαίων στοιχείων των επίμαχων συναλλαγών σας αναφέρουμε τα παρακάτω:

- ✓ Στην από 29.07.2020 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ, Κ.Φ.Α.Σ. & Ε.Λ.Π. (Άρθρο 75§3,5 - Ν.4337/2015) και στις σελίδες 15-19 παρατίθενται αναλυτικοί πίνακες ανά επίμαχη συναλλαγή με τα πλήρη πληροφοριακά στοιχεία και τον ακριβή προσδιορισμό των διαφορών τους αναλυτικά και συγκεντρωτικά στα ακαθάριστα έσοδα ανά φορολογική περίοδο στον οποίο προέβη η υπηρεσία μας λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τη διάπραξη των παραβάσεων.
- ✓ Στην από 29.07.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει Ν. 4172/2013, των άρθρων 23-25 και 72 ν.4172/2013 και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1124/2015 και στις σελίδες 34 - 38 αναφέρονται οι εν λόγω αναλυτικοί πίνακες.
- ✓ Σε ότι αφορά την ουσία της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ήτοι, ότι οι εκθέσεις ελέγχου πρέπει να έχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, η υπηρεσία μας εκτός του ελέγχου που έκανε σε όλες τις επίδικες συναλλαγές οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά και συγκεντρωτικά στις εκθέσεις ελέγχου, πράγματι έλαβε ως διαθέσιμο και αποδεικτικό στοιχείο την Έκθεση ελέγχου - Πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ., υιοθετώντας το πόρισμά της διότι «έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2056/1994, 1315/1991, Δ.εφ. 41/2002) ότι δεν υφίσταται παράληψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **29/07/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου της ίδιας ΔΟΥ: **1)** φορολογίας εισοδήματος, **2)** ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων κατά Κ.Φ.Α.Σ – Ε.Λ.Π και **3)** Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, καθώς και την από **21/06/2018** έκθεση ελέγχου – Πορισματική Αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **29/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο, αρ., και την **επικύρωση** των από **29/07/2020** και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** φορολ. ετών **2014, 2015** και **2016** αντίστοιχα, των υπ' αριθμ./2020 και/2020 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3,5 του ν. 4337/2015, φορολ. ετών **2014** και **2015** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους **2019**, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας Απόφασης

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο ΚΦΑΣ - ΕΛΠ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	621.052,21€	161.473,57€	80.736,79€		242.210,36€
2		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	480.372,09€	139.307,91€	69.653,96€		208.961,87€
3		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	726.804,63€	210.773,34€	105.386,67€		316.160,01€
4		Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2014	687.104,39€			171.776,10€	171.776,10€
5		Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2015	400.806,02€			100.201,50€	100.201,50€
6		Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2015				2.500,00€	2.500,00€
Σύνολα					511.554,82€	255.777,42€	274.477,60€	1.041.809,84€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.