



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1595

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **29/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, που εδρεύει στις, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2013, β) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2013 –

31/12/2013, ε) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, στ) της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και ζ) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, καθώς και τις οικείες εκθέσεις φορολογικού ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κηφισιάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **179.524,28 ευρώ** λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 του ΚΦΑΣ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **87.432,32 ευρώ** λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 του ΚΦΑΣ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.500,00 ευρώ** λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 697.081,91 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 775.991,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.473.073,50 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 3.122,18 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 936,65 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.058,83 ευρώ** και καθορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 42.056,65 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 61.800,41 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 68.796,22 €, ήτοι συνολικό ποσό **130.596,63 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 148.695,01 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 44.608,50 €, ήτοι συνολικό ποσό **193.303,51 €**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, συνεπεία των υπ' αριθμ. πρωτ./2020 και υπ' αριθμ. πρωτ./2020 πληροφοριακών δελτίων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 448.810,70 € για την χρήση 2013 και οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 218.580,80 € για την χρήση 2014, τα οποία ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επίσης η προσφεύγουσα γνωστοποίησε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ότι κλάπηκαν όλα τα φορολογικά στοιχεία της, ηλεκτρονικής και έντυπης μορφής, καθώς και η κεντρική μονάδα υπολογιστή με όλα τα φορολογικά στοιχεία και όλα τα παραστατικά των αγορών, δαπανών και πωλήσεων χειρόγραφα και μηχανογραφημένα όλων των ετών από το 2011 έως 2016 κι επομένως ο έλεγχος, για την χρήση 2013, καθώς δεν διαφύλαξε τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2α' του Ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4110/2013 και του άρθρου 32§2β του Ν.2238/94, όπως αυτό ίσχυσε για την χρήση αυτή. Τέλος η προσφεύγουσα για την χρήση 2014, δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια που όφειλε να επιδείξει ως προς την διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) καθώς σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου από το τηρούμενο λογιστικό της 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 και καθόσον όπως προαναφέρθηκε ζήτησε και έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ.1 και 21 παρ.2 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015, η φορολογική αρχή προχώρησε στον προσδιορισμό των εσόδων με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Συνέπεια τούτων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τις διαφορές φόρου που προέκυψαν καθώς και στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αναρμόδιος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τον έλεγχο και την έκδοση των πράξεων.
- Παραγραφή χρήσης 2013
-λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων- ήταν γνωστά τα στοιχεία αυτά εντός της πενταετίας για τη χρήση 2013,
-στο ΦΠΑ δεν υπάρχει αρχικό φύλλο ελέγχου στη χρήση 2013,
-μη νόμιμη η μη προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της χρήσης 2013 μετά την 31-12-2019.
- Μη νόμιμη η έκδοση πράξεων Φ.Π.Α. διότι οι αγορές και οι πωλήσεις της είναι χωρίς Φ.Π.Α.
- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας.
- Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας - παραβίαση αρχής χρήστης διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία του Σ.Δ.Ε. εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 6.6.2013 απόφαση του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα "Τροποποίηση της υπ' αρ. Δ6Α 1133106ΕΞ2011/21-9-2011(Β' 2187) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και Κατάργηση των Τμημάτων Ελέγχου Δ.Ο.Υ Α' Τάξεως και των Γραφείων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, αναστολή λειτουργίας των τμημάτων Δικαστικού Δ.Ο.Υ Α' Τάξεως και ανακαθορισμός καθ' ύλην αρμοδιότητας τμημάτων και γραφείων των Δ.Ο.Υ. Α' και Β' Τάξεως": «II. Α, Καταργούμε από 1/7/2013: α) Τα Τμήματα Ελέγχου των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) Α' Τάξεως, που αναφέρονται στην στήλη 2 του κατωτέρω πίνακα και μεταφέρουμε τις αρμοδιότητές του, όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της αριθ Δ6Α 1133106 ΕΞ21-9-2011Β' 2187 Υπουργικής απόφασης και ύστερα από την αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ., στα Τμήματα Ελέγχου αντίστοιχα, άλλων Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως, όπως καταγράφονται στη στήλη 4 του πίνακα., β) Τα Γραφεία Ελέγχου των Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, που αναφέρονται στη στήλη 2 του κατωτέρω πίνακα και μεταφέρουμε τις αρμοδιότητές τους στα Τμήματα Ελέγχου των Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως, όπως καταγράφονται στη στήλη 4 του ίδιου πίνακα.....

A/α	Νομός-1-	Δ.Ο.Υ (τάξη)- 2-	Τμήματα/Γραφεία που καταργούνται, αναστέλλεται η λειτουργία του ή μεταφέρεται μέρος των αρμοδιοτήτων -	Τμήματα/Γραφεία που καταργούνται, αναστέλλεται η λειτουργία του ή μεταφέρεται μέρος των αρμοδιοτήτων -

			3-	3-
1.	Αττικής	Αχαρνών (Α), (άρθρο 28 ΠΔ 551/1988 Α' 259)	Τμήμα Ελέγχου- Τμήμα Δικαστικό	Τμήμα Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς – Τμήμα Δικαστικό Δ.Ο.Υ Κηφισιάς

...»

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1073764 ΕΞ 2020/26.06.2020 (ΦΕΚ Β' 2651/30-06-2020) Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ: (Τροποποίηση της υπ' αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», ως προς τη συγχώνευση ορισμένων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), Α'-Β' τάξεως, στον νομό Αττικής σε άλλες Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, στον ίδιο νομό και της υπ' αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1001512 ΕΞ 2017/05-01-2017 (Β' 12, 52, 234 και 1032) όμοιας απόφασης και της υπ' αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1119253 ΕΞ 2017/08-08-2017 (Β' 2823 και 3086) διαπιστωτικής πράξης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως προς τις αλλαγές που προκύπτουν από τις διατάξεις της πρώτης απόφασης, περί τροποποίησης του Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και καθορισμός των οργανικών θέσεων προσωπικού των ανωτέρω συγχωνευμένων Δ.Ο.Υ.): «..... VI. -Από 07/09/2020: α) Συγχωνεύουμε τη Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, Α'-Β' τάξεως, στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, Α' τάξεως, στην οποία μεταφέρουμε την καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητα αυτής. β) Οι αρμοδιότητες των Τμημάτων «Ελέγχων» και του Τμήματος «Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, Α' τάξεως, κατά το μέρος που αφορούν στον έλεγχο και στο δικαστικό της υφιστάμενης Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, Α'-Β' τάξεως, μεταφέρονται και θα ασκούνται από την ως άνω ημερομηνία από τα Τμήματα «Ελέγχων» και από το Τμήμα «Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης», αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, Α' τάξεως. γ) Παύει να λειτουργεί η Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, Α'-Β' τάξεως και η αρμοδιότητα παρακολούθησης και διεκπεραίωσης όλων των εκκρεμών υποθέσεων αυτής περιέρχεται στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, Α' τάξεως, η οποία υπεισέρχεται αυτοδικαίως και χωρίς καμία άλλη διατύπωση στα δικαιώματα, στις απαιτήσεις, στις υποχρεώσεις και στις εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις αυτής. Ειδικότερα, για ταμειακά βεβαιωμένες κατά Κ.Ε.Δ.Ε. οφειλές και για εκτελεστούς τίτλους που αποκτήθηκαν κατά Κ.Φ.Δ., καθώς και για εντολές ελέγχου (πλην του επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία, που θα προκύψουν μετά την 07/09/2020, σε υποθέσεις της υφιστάμενης Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, Α'-Β' τάξεως, για τις οποίες διενεργήθηκε αρχικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, Α' τάξεως, ο οποίος ασκείται από τη συγχωνευμένη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, Α' τάξεως), που εκδόθηκαν μέχρι και την 06/09/2020 και για εντολές ελέγχου που εκδίδονται, κατ' εφαρμογή της υποπερίπτωσης Α.9 της περίπτωσης 12 του Πίνακα του άρθρου 1 της υπ' αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (Β' 2743) απόφασής μας, οι αρμοδιότητες επιδίωξης είσπραξης της οφειλής (πλην των αιτήσεων ρύθμισης οφειλών), διενέργειας φορολογικού ελέγχου, έκδοσης των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, βεβαίωσης των φόρων, των τελών, των εισφορών, των προστίμων και των λοιπών επιβαρύνσεων, λήψης διασφαλιστικών μέτρων, παραλαβής, εφόσον συντρέχει περίπτωση, των ενδικοφανών προσφυγών, με αίτημα την επανεξέταση

των καταλογιστικών πράξεων, στα πλαίσια της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, της εκπροσώπησης στα δικαστήρια, της νομικής υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., γενικώς και κάθε άλλης οφειλόμενης ενέργειας, που προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία και τις κατ' εξουσιοδότηση αυτής διοικητικές πράξεις, συνεχίζουν να ασκούνται από τα Τμήματα «Ελέγχων» και από το Τμήμα «Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.»

Εν προκειμένω, από τις 25-11-2015 η έδρα της προσφεύγουσας βρίσκεται στο Δήμο, η δε υπ' αριθ. /.../..... εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 15-6-2020 και ως εκ τούτου ο έλεγχος είναι αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και ο αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«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 από τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).»

Επειδή επίσης στην Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1192/2017** με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση

και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019):

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 . Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή στην περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται:

«οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή στο άρθρο 66 παρ. 1 και 3 του ν.4174/2013 ορίζεται:

Άρθρο 66

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελούν και τα δελτία πληροφοριών και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής. Εν προκειμένω για τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014 περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τα ακόλουθα:

-Το με αρ. πρωτ...../2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο ανέφερε ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει η επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών, το Χονδρικό εμπόριο παλαιών μετάλλων (scrap), έδρα και ΑΦΜ....., προς όλες τις επιχειρήσεις ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2013-2014 ήταν και η προσφεύγουσα και συγκεκριμένα έλαβε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 155.459,70 € για την χρήση 2013 και έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 195.239,60 € για την χρήση 2014.

- το με αρ. πρωτ...../2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, το οποίο

ανέφερε ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει η επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών, το Χονδρικό εμπόριο παλαιών μετάλλων (scrap), έδρα και ΑΦΜ, προς όλες τις επιχειρήσεις ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2013-2014 ήταν και η προσφεύγουσα και συγκεκριμένα έλαβε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 293.351,00 € για την χρήση 2013 και δυο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.341,20 € πλέον ΦΠΑ για την χρήση 2014.

Για την χρήση 2013, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης και πράξης επιβολής προστίμου λόγω νέων στοιχείων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2013 στις 31-12-2024, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών "από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης" ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, όπως ίσχυε μέχρι και 31/12/2014: *«5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»*

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την με αρ. πρωτ. /... /..... δήλωση κλοπής από το Βιβλίο Αδικημάτων Συμβάντων της Ελληνικής Αστυνομίας, όπου πήρε μέρος στο γραφείο έδρα της εταιρείας

τις 3/8/2017, επί της οδού στις Από τον έλεγχο του ως άνω εγγράφου της Αστυνομίας, το οποίο αποτελεί απόσπασμα από το Βιβλίο Αδικημάτων και Συμβάντων, ως προς την κλοπή που αναφέρει η προσφεύγουσα, δεν προκύπτουν λεπτομέρειες ότι οι δράστες αφαίρεσαν το γραφείο της επιχείρησης χειρόγραφα παραστατικά αγορών, δαπανών και πωλήσεων, παρά μόνο ότι αφαιρέθηκε μια κεντρική μονάδα υπολογιστή η οποία περιείχε φορολογικά στοιχεία ετών 2011 -2016. Επιπλέον από το έγγραφο αυτό διαπιστώνεται ότι κλοπή πραγματοποιήθηκε 2/3/2017, ενώ η δήλωση της κλοπής στο Τμήμα Ασφαλείας έγινε από την διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρείας την 3/8/2017. Από το διάστημα από τις 2/3/2017 έως και την έναρξη του ελέγχου η προσφεύγουσα δεν προχώρησε σε γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετικά με την κλοπή των βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την δέουσα επιμέλεια που οφείλει να επιδείξει ως προς την διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) καθώς και των φορολογικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του νόμου 4174/2013.

Επειδή από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, ο οποίος ίσχυσε από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2014, του άρθ. 13 παρ. 2 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1.1.2014, καθώς και της ΑΠΟΦ ΖΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015 /21.10.2015 (χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων) προκύπτει ότι τα βιβλία και στοιχεία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Συνεπώς, επειδή, το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, κατά τα ανωτέρω, όφειλε η προσφεύγουσα να διατηρεί τα λογιστικά αρχεία της επιδεικνύοντας την δέουσα επιμέλεια που όφειλε ως προς την διαφύλαξη αυτών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39α του ν.2859/2000 (Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών): «1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών, β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών

υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών, στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.»

Επειδή δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια προς την διαφύλαξη των λογιστικών της αρχείων καθώς και των φορολογικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να εξακριβώσει εάν τα τιμολόγια που εξέδιδε η προσφεύγουσα πληρούσαν τις ανωτέρω προϋποθέσεις ώστε να εκδοθούν άνευ ΦΠΑ. Επιπλέον ο έλεγχος, καθώς η προσφεύγουσα δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια που όφειλε να επιδείξει ως προς την διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων, δεν μπορούσε να διασταυρώσει το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης του φόρου εισροών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «*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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013: «*...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη

συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.3 του Κ.Φ.Α.Σ (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νομού ή σε δημοσία έγγραφα ή σε αλλά προσφορά αποδεικτικά στοιχεία», και με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.8 του ίδιου νομού ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσόμενων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υποχρεών απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμππομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών, το Χονδρικό εμπόριο παλαιών μετάλλων (scrap), διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει προς όλες τις επιχειρήσεις (μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα) είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ομοίως και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών, το Χονδρικό εμπόριο παλαιών μετάλλων (scrap) διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει προς όλες τις επιχειρήσεις (μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα) είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'

αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Εν προκειμένω, στις με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2020 εκθέσεις ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (σελ. 45-50), όπου περιλαμβάνονται οι διαπιστώσεις των από 19-12-2019 και 6-11-2019 Εκθέσεων Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αναφέρονται λεπτομερώς, με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της εικονικότητας των τιμολογίων των εκδοτών.

Επειδή επομένως η προσφεύγουσα βαρύνεται με την απόδειξη της πραγματοποίησης της συναλλαγής αλλά και την καλή της πίστη στην περίπτωση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σχετικά με την καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη πρέπει να αναφερθεί ότι καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά την πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και το πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο που να αντικρούει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δηλαδή δεν καταβάλλει καμία προσπάθεια προς αυτή την κατεύθυνση, δηλαδή να εισφέρει πραγματικά γεγονότα από τα οποία θα αποδείξει το υπαρκτό των επίμαχων συναλλαγών, αλλά αναλώνεται απλώς σε αόριστους και ανυπόστατους ισχυρισμούς σχετικά με το βάρος απόδειξης.

Η φορολογική αρχή απέδειξε την εν λόγω εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, τουναντίον η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν προσκόμισε ανταποδεικτικών στοιχείων, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και δεν απέδειξε ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειρισταωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με την προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλεται πρόστιμο και καταλογίζονται διαφορές φόρου λόγω της παραβίασης των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν τίθεται θέμα περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και χαρακτηρισμού των υπό κρίση συναλλαγών ως εικονικών στο σύνολο τους, η αιτιολογία των οικείων εκθέσεων ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων είναι ειδική και εμπειρισταωμένη και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού διαφοράς φόρου κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2020 εκθέσεις ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ και ελέγχου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** δυο με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2013 του Προϊσταμένου ΔΟΥ Κηφισιάς,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Συνολικό ποσό: 179.524,28 €.

β) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου ΔΟΥ Κηφισιάς,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Συνολικό ποσό: 87.432,32 €.

γ) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου ΔΟΥ Κηφισιάς,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Συνολικό ποσό: 2.500,00 €.

δ) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου ΔΟΥ Κηφισιάς,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	697.081,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	775.991,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.473.073,50 €

ε) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου ΔΟΥ Κηφισιάς,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	3.122,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	936,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.058,83 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	42.056,65 €

στ) της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς,

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

Διαφορά φόρου	61.800,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	68.796,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.596,63 €

ζ) της υπ' αριθμ../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς.

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

Διαφορά φόρου	148.695,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	44.608,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	193.303,51 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.