



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Καλλιθέα, 15/06/2021

Αριθμός απόφασης: 1841

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην περιοχή, κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		11-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α	01/01/2004-31/12/2004	1.180,33€
2		11-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α	01/01/2005-31/12/2005	1.077,14€
3		11-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 6 – ν.2523/1997	01/01/2004-31/12/2004	1.836,00€
4		11-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 6 – ν.2523/1997	01/01/2005-31/12/2005	1.217,50€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τis στην ανωτέρω παρ. 4 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 11-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την με αριθμ./2019 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρίπολης (Τμήμα Β').

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 560,49€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 619,84€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 1.180,33€.

Με την με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 511,49€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 565,65€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 1.077,14€.

Με την με αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.836,00 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79, παρ. 1, του ν. 4472/2017.

Η παράβαση αφορά στην λήψη τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 20.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.672,00€, οπού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79, παρ. 1, του ν. 4472/2017, επιβάλλεται

πρόστιμο ίσο με το 50 % επί του φόρου των ανωτέρω τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών παραστατικών που έλαβε η προσφεύγουσα ως λήπτρια, ήτοι 1.836,00 € (3.672,00€ X 50%).

Με την με αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.217,50 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79, παρ. 1, του ν. 4472/2017.

Η παράβαση αφορά στην λήψη τριών (3) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 12.820,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.435,00 €, οπού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79, παρ. 1, του ν. 4472/2017, επιβάλετε πρόστιμο ίσο με το 50 % επί του φόρου των ανωτέρω τριών (3) πλαστών και εικονικών φορολογικών παραστατικών που έλαβε η προσφεύγουσα ως λήπτρια, ήτοι 1.217,50 € (2.435,00€ X 50%).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθμό/2019 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου με την οποία έγινε δεκτή η με/2014 προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....».

Με την ανωτέρω απόφαση ακυρώθηκαν 1) η με αριθμό/2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, 2) η με αριθμό/2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, 3) η με αριθμό/2014 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, και 4) η με αριθμό/2014 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, ως νομικώς πλημμελή και αναπέμπει την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, η οποία επιδόθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, την 22/01/2020, εκδόθηκε η αριθμ./2020 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, διενεργήθηκε επανέλεγχος, συντάχθηκαν οι από 11/11/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και η Ειδική Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6, Ν.2523/1997 ως ισχύει με το Άρθρο 79 παρ.1 του Ν.4472/2017, καθώς επίσης, με βάσει τις ανωτέρω εκθέσεις ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προέβη στην έκδοση των προσβαλλομένων Πράξεων.

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τις διαχειριστικές περιόδους 2004 & 2005 είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης την 09/01/2014 και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων ήτοι την 05/02/2014.
2. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των επίμαχων Εκθέσεων Ελέγχου.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τις χρήσεις 2004 και 2005

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος

«1.0 προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.** 2. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :** α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

"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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) 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[.....]

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)..... β... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 49 του Ν.2859/2000** (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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 το **άρθρο 25 του Ν.4174/2013** (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου»

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§4 του ν.3888/2010**:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 του Ν.4174/2013** (Κ.Φ.Δ) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 36 Παραγραφή

«**3.** Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της

προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ:1192/2017–1-12-2017 Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. ΝΣΚ 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.»

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 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. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1194/2017 (5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.**

«1. «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.....3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 4,12 & 14 της απόφασης **Σ.τ.Ε. 2934/2017 (ημερομηνία δημοσίευσης 15-11-2017)** «4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο,

[.....]προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρο 66 για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 8 του ν. 2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.[....]. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος...

12. ...δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.».

14. Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία»

που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 172/2018 (ημερομηνία δημοσίευσης 24-01-2018)

«Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1628 /2019 (ημερομηνία δημοσίευσης 03-09-2019)

Φορολογία εισοδήματος. Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από μεταγενέστερα συμπληρωματικά στοιχεία εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Ποια θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση συμπληρωματικής πράξης. Νομίμως η φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός της δεκαετίας, για φορολογικές παραβάσεις διαπιστούμενες από τα εικονικά τιμολόγια, αφού δικαιολογημένα δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής

9. Επειδή, με την απόφαση 172/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Κατά την έννοια των [...] διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευομένων σύμφωνα με την [...] συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο». Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη το Δικαστήριο ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δυνατότητα την οποία διέθετε κατά νόμο η φορολογική αρχή ήδη από το έτος 1994, κατέληξε στο ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περίπτ. β σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 172/2018 σκέψη 12). Εν προκειμένω, ωστόσο, η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, όπως προκύπτει από το προεκτεθέν (στη σκέψη 7) περιεχόμενό της, δεν περιέχει ερμηνευτική κρίση αντίθετη προς τα ανωτέρω κριθέντα, ήτοι ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή γνώριζε ή

των οποίων όφειλε και μπορούσε να έχει λάβει γνώση εντός του χρόνου της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η αναιρεσεύουσα. Πέραν τούτου, με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής, το οποίο διαφέρει ουσιωδώς σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογουμένου, που κρίθηκε με την πιο πάνω απόφαση (172/2018) του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του «.....» καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσεύουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσεύουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσεύουσα Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.(βλ. τις από 31.10.2012 και 31.12.2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από 20.1.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσοτέρων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣΤΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσεύουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣΤΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.

Επειδή προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, με το άρθρο 32§3 του ν. 4646/2019, εισήχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία:

«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 προθεσμίας 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, από την 09/01/2014 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τις χρήσεις 2004-2009 κάνοντας χρήση των διατάξεων των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου και επιπλέον έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2008 και 2009 αποδεχόμενη το με α/α/2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης βάσει του ν. 3888/2010 καταβάλλοντας εφάπαξ το προκύπτον ποσό φόρου των 500,00 ευρώ.

Επειδή, με τα υπ'. αρ. πρωτ./2010 και/2009 Δελτία Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου καθώς επίσης και με την αρ. πρωτ./2010 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου αναφέρουν ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε πλαστές και εικονικές συναλλαγές κατά την χρήση 2004, με την επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ:) και κατά την χρήση 2005, με την επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ:). Ο φάκελος του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου, περιήλθε στην Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και έλαβε αριθμό πρωτ./2010. Αναφορικά με τα ανωτέρω προκύπτει ότι περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ νέα πληροφοριακά στοιχεία πριν τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων 2004 και 2005, με αποτέλεσμα να μην αποτελεί συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής προκύπτει ότι από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, είχαν εκδοθεί σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας:

Α) Η με αρ./2014 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της 31/12/2004 με το ποσό των 3.136,59€. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή κατά τη χρήση 2004 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 3, 4, 6 & 7 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.672,00€ καθώς επίσης και λόγω μη δικαιώματος έκπτωσης του συνολικού Φ.Π.Α. αυτών.

Β) Η με αρ./2014 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της 31/12/2005 με το ποσό των 6.805,45€. Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή κατά τη χρήση 2005 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 3,4,6 & 7 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της τριών (3) πλαστών και

εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 12.820,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.435,00€ καθώς επίσης και λόγω μη δικαιώματος έκπτωσης του συνολικού Φ.Π.Α. αυτών.

Γ) Η με αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του συνολικού Φ.Π.Α. που εξέπεσε, βάσει τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.672,00€, ήτοι συνολικού ποσού 11.016,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30, 32, 36 και 38 του Ν. 2859/2000 του Φ.Π.Α., και

Δ) Η με αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του συνολικού Φ.Π.Α. που εξέπεσε, βάσει τριών (3) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 12.820,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.435,00€, ήτοι συνολικού ποσού 7.305,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30, 32, 36 και 38 του Ν. 2859/2000 του Φ.Π.Α.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η πενταετής προθεσμία παραγραφής για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004) και για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005) συμπληρωνόταν την **31/12/2010 και 31/12/2011 αντίστοιχα**.

Επειδή, η απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών, δηλαδή η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και η έκθεση έλεγχου(πόρισμα) του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου, έχουν περιέλθει αποδεδειγμένα σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, μέσα στην προθεσμία της πενταετούς παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων 2004 και 2005 και συγκεκριμένα στις 18-10-2010 (αρ. πρωτ./2010). Τα στοιχεία αυτά του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου είναι συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία όσον αφορά το σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010 (αρχικός έλεγχος), ήτοι στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, έχουν όμως αποδεδειγμένα περιέλθει σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, μέσα στην προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994 πενταετία και ως εκ τούτου η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου επιτρέπεται εντός της πενταετούς προθεσμίας και όχι πέραν αυτής και εντός της δεκαετίας. Ειδικότερα, για την χρήση 2004 τα ανωτέρω στοιχεία του Σ.Δ.Ο.Ε. περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) για την χρήση αυτή, ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, ήτοι μέχρι 31-12-2011.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι αρχικώς εκδοθείσες και ακυρωθείσες πράξεις της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ, που είχαν εκδοθεί στις **09-01-2014** με αρ/2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, καθώς επίσης και στις **20-01-2014** με αρ./2014 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της

χρήσης 2004 και αρ./2014 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της χρήσης 2005, ήτοι μετά την επέλευση της 31-12-2011 και ως εκ τούτου, είχαν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, οι κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		11-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α	01/01/2004-31/12/2004	1.180,33€
2		11-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α	01/01/2005-31/12/2005	1.077,14€
3		11-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 6 – ν.2523/1997	01/01/2004-31/12/2004	1.836,00€
4		11-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 6 – ν.2523/1997	01/01/2005-31/12/2005	1.217,50€

οι οποίες εκδόθηκαν κατ' επανάληψη διαδικασίας, σύμφωνα με την με αριθ./2019 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρίπολης (Τμήμα Β'), τυγχάνουν ακυρωτές λόγω παραγραφής, που συντελέστηκε σε προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων και την επιβολή προστίμων, για τα οικονομικά έτη 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 - 31-12-2004) και 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 - 31-12-2005) αναφορικά με τον πρώτο έλεγχο που ολοκληρώθηκε εντός του έτους 2014 γίνεται αποδεκτός.

Συνεπώς, συνεπάγεται ότι και ο μετέπειτα διενεργηθέντας έλεγχος που ολοκληρώθηκε στις 11/11/2020 μαζί με τις από 11/11/2020 Οριστικές Πράξεις προστίμου τυγχάνουν ακυρωτές λόγω παραγραφής, που συντελέστηκε σε προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./18-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική περίοδος
1		11-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α	01/01/2004-31/12/2004
2		11-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α.	01/01/2005-31/12/2005
3		11-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 6 – ν.2523/1997	01/01/2004-31/12/2004
4		11-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 6 – ν.2523/1997	01/01/2005-31/12/2005

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ λόγω παραγραφής.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

- Υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ: **0,00€**
- Υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/1997: **0,00€**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

- Υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ: **0,00€**
- Υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/1997: **0,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η Προϊστάμενη 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.