



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20.07.2021

Αριθμός απόφασης: 2135

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

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 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας και εκκαθαρισμένης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: με έδρα (πριν από την λύση της) στην οδό αρ..... ΤΚ, των φερόμενων ως αλληλεγγύως-υπεύθυνων προσώπων, υπό την ιδιότητα τους ως διαχειριστών α) του με ΑΦΜ κάτοικου, στην οδό Τ.Κ....., β) του με ΑΦΜ κάτοικο, στην οδό ΤΚ....., **κατά α)** της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 χρήσης 2010, **β)** της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 χρήσης 2010, **γ)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010, **δ)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23.12.2020 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, Φ.ΠΑ. Ν.2859/2000, προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 79 ν.4472/2017, Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού
- 6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
- 8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της λυθείσας και εκκαθαρισμένης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ.αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 χρήσης 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, γιατί έλαβε κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 207.000,00 ευρώ, παραβαίνοντας τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.),

ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου ύψους 82.800,00 ευρώ(207.000,00 χ 40%)

- Με την υπ.αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010, καταλογίστηκε ΦΠΑ (Χ.Υ.) ποσόν ύψους 39.330,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 43.782,16 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 83.112,16 ευρώ.**
- Με την υπ. αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 χρήσης 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο **που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 79 ν. 4472/2017**, γιατί έλαβε, είκοσι τέσσερα(24) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 207.000,00 ευρώ και διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών(με συντελεστή 23%) ύψους 47.610,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 ν.2859/2000, **ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου ύψους 23.805,00 ευρώ (47.610,00 χ 50%)**
- Με την υπ.αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, καταλογίστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ποσόν ύψους 41.400,00 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρο 72 παρ. 17 ΚΦΔ (επικριέστερη κύρωση) ύψους 46.086,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 87.486,48 **ευρώ.**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Οικονομική Αστυνομία διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος σε δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η προσφεύγουσα εταιρεία και διαπιστώθηκε ότι οι δύο (2) αυτές επιχειρήσεις τις χρήσεις 2009 και 2010, είχαν λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών για έργα καθαριότητας, τα οποία είχαν υπεργολαβικώς ανατεθεί στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», εκδότρια των φορολογικών στοιχείων.

Η Οικονομική Αστυνομία συνέταξε την από 23-06-2015 έκθεση έλεγχου την οποία απέστειλε με το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφο της, στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ (αρ. πρωτ./2015 Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά), αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο και την επιβολή προστίμων της παραπάνω εκδότριας εταιρείας.

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επέβαλε τα πρόστιμα (ως η από 09-01-2018 έκθεση έλεγχου) στην επιχείρηση «.....» για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στις δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η προσφεύγουσα εταιρεία.

Στις 23.01.2019, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ έστειλε το με αρ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο, στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με το οποίο έθεσε σε γνώση, ότι ως αρμόδια Δ.Ο.Υ., διενέργησε έλεγχο στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» - , ΤΚ-ΑΦΜ και καταλόγισε πρόστιμα για παραβάσεις έκδοσης εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων κατά τις

χρήσεις 2009 και 2010, με εκδότρια την παραπάνω επιχείρηση, και λήπτες δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επίσης, με το εν λόγω δελτίο πληροφοριών, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, πληροφόρησε την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ότι από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις τιμολογίων τρίτων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», κατά την χρήση 2009 είκοσι εννέα (29) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 229.326,05 ευρώ και την χρήση 2010 είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 207.000,00 ευρώ.

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με αιτία το παραπάνω δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διενέργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα (αρ./2019 εντολής), καταλόγισε τις παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου και προστίμων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για την διενέργεια έλεγχου και επιβολή προστίμου για την χρήση 01.01.2010 - 31.12.2010. Μη ύπαρξη νέου και συμπληρωματικού στοιχείου.
- Άρνηση εικονικότητας επίδικων τιμολογίων-Πλήρης απόδειξη για το πραγματικό των συναλλαγών της εταιρείας με την εταιρεία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 **N.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται....

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του **N.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, 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, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 N.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ)**, ορίζεται ότι Άρθρο 57 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

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:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν.2523/1997, ορίζεται ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 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», προϋσχύουσες 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 την **Πολ. 1194/2017**, διευκρινίστηκε ότι:

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

Επειδή, 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 το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1628/2019 Σ τ Ε (Τμήμα Β'), κρίθηκε ότι:

«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., ερμηνευόμενων 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 αναιρεσείουσα. 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 ουσιαστικά σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογούμενου, 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 Γυμναστικού Συλλόγου «.....» καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα 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 φορολογούμενων 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 περισσότερων 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 αναιρεσείουσας 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, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, επικαλείται ότι η χρήση 2010 έχει παραγραφεί την 31.12.2016 και καμία παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετούς προθεσμίας δεν είναι νόμιμη (ΣΤΕ 1738/2017 κ.α.), καθώς δεν συντρέχει η περίπτωση του νέου-συμπληρωματικού στοιχείου.

Επειδή, Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ με το με αρ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο της, έθεσε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ότι ως αρμόδια Δ.Ο.Υ., διενέργησε έλεγχο στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....»-....., ΤΚ-ΑΦΜ, και καταλόγισε πρόστιμα για παραβάσεις έκδοσης εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2009 και 2010, με εκδότρια την παραπάνω επιχείρηση, και λήπτες δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η προσφεύγουσα εταιρεία. Αίτια έλεγχου και επιβολής των προστίμων από την Δ.Ο.Υ./ Φ.Α.Ε Πειραιά, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας (αρ. πρωτ./2015 Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά) με συνημμένη την από 23-06-2015 σχετική έκθεση έλεγχου του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας. Συγκεκριμένα η Οικονομική Αστυνομία διενέργησε επιτόπιους ελέγχους σε δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η προσφεύγουσα εταιρεία και διαπίστωσε ότι οι δυο(2) αυτές επιχειρήσεις τις χρήσεις 2009 και 2010, είχαν λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών για έργα καθαριότητας, τα οποία είχαν υπερβολαβικώς ανατεθεί στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», εκδοτήρια των φορολογικών στοιχείων. Η Οικονομική Αστυνομία συνέταξε την από 23-06-2015 έκθεση έλεγχου την απέστειλε με το παραπάνω έγγραφο της, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, η οποία επέβαλε τα πρόστιμα στην επιχείρηση «.....» για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων στις δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η προσφεύγουσα εταιρεία.

Περαιτέρω, με το εν λόγω δελτίο πληροφοριών, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, πληροφόρησε την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ότι από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις τιμολογίων τρίτων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», κατά την χρήση 2009 είκοσι εννέα (29) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 229.326,05 ευρώ και την χρήση 2010 είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 207.000,00 ευρώ.

Επειδή, η Οικονομική Αστυνομία διενέργησε επιτόπιους ελέγχους σε δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις, και όχι στην προσφεύγουσα εταιρεία, και έκρινε εικονικές μόνο τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ τις επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και των δύο (2) συγκεκριμένων επιχειρήσεων που έλαβαν τα φορολογικά στοιχεία τις χρήσεις 2009 και 2010, όπως αναλυτικά αναφέρονται τα στοιχεία των δύο (2) αυτών επιχειρήσεων και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η κάθε μια στην από 09/01/2018 έκθεση μερικού έλεγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

Επειδή, η Οικονομική Αστυνομία συνέταξε την από 23-06-2015 σχετική έκθεση έλεγχου την οποία έστειλε με το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφο της (αρ. πρωτ./2015 Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά) στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, εντός τις προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση φύλλων έλεγχου για την χρήση 2009 (συμπληρώθηκε στις 31.12.2015) και για την χρήση 2010 (συμπληρώθηκε στις 31.12.2016) και η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά έλαβε γνώση, ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές με δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις και όχι για τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την παραπάνω εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, με την από 23-06-2015 έκθεση έλεγχου του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, δεν χαρακτηρίστηκαν εικονικές οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» στις χρήσεις 2009 & 2010 και έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά χαρακτηρίστηκαν εικονικές οι συναλλαγές που αναφέρονται σε διαφορετικά φορολογικά στοιχεία και έχουν λάβει δύο (2) άλλες συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

Επειδή, η διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών που έγινε από την Οικονομική Αστυνομία με την από 23-06-2015 έκθεση έλεγχου, έγινε αφ' ενός εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση φύλλων έλεγχου χρήσεων 2009 και 2010, αφετέρου δεν αφορά τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την παραπάνω εκδότρια εταιρεία, ως εκ τούτου η παραπάνω έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας, δεν αποτελεί νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για την προσφεύγουσα και δεν μπορεί να δικαιολογήσει την παρέκταση της αρχικής πενταετούς προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση φύλλων έλεγχου χρήσεων 2009 και 2010.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επέβαλε πρόστιμα στην εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» για τα συγκεκριμένα εικονικά

φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε τις χρήσεις 2009 και 2010 και έλαβαν οι δύο (2) συγκεκριμένες επιχειρήσεις και όχι για τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία τις χρήσεις αυτές από την παραπάνω επιχείρηση.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Πειραιά, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού έλαβε γνώση για συναλλαγές οι οποίες κρίθηκαν εικονικές και δεν αφορούσαν την προσφεύγουσα εταιρεία, ως εκ τούτου το εν λόγω δελτίο πληροφοριών δεν αποτελεί νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για την προσφεύγουσα εταιρεία, ώστε να δικαιολογείται η παρέκταση της αρχικής πενταετούς προθεσμίας.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Πειραιά, περαιτέρω, πληροφόρησε την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ότι από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων τρίτων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε τις χρήσεις 2009 και 2010 φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, ως εκ τούτου η πληροφόρηση που έγινε στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το με αρ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Πειραιά σχετικά με τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών δεν αποτελεί νέο-συμπληρωματικό στοιχείο ώστε να δικαιολογεί την παρέκταση της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση φύλλων έλεγχου.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», τις χρήσεις 2009 και 2010, δεν έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά, ούτε με την έκθεση έλεγχου τις Οικονομικής Αστυνομίας ούτε και με την έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων για την χρήση 2010, είναι πενταετής και η δυνατότητα έκδοσης και κοινοποίησης αυτών είναι μέχρι την 31.12.2016 (αρθ.84 παρ. 1 ν.2238/94 & αρθ.36 ν.4174/2013).

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις χρήσης 2010 στις 23.12.2020, ήτοι μετά από την συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας (31.12.2016).

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει φύλλα έλεγχου για την χρήση 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 23.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας και εκκαθαρισμένης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: **και την ακύρωση**
α) της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 χρήσης 2010, **β)** της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 χρήσης 2010, **γ)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010, **δ)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 - 31.12.2010

Φόρος Εισοδήματος	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
Φ.Π.Α.	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
Πρόστιμο Άρθρο 79 ν. 4472/2017	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.