



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13.04.22

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1166

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με αριθμ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14.12.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.:**, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα το ν. και κατάστημα στην αριθμός,ΤΚ: κατά των:

α) υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.11 - 31.12.11

β) υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ Άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

γ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος Άρθρου 7 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

δ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

α) υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.11 - 31.12.11

β) υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ Άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

γ) υπ' αριθ./21 Πράξη Επιβολή Προστίμου Άρθρου 7 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

δ) υπ' αριθ./21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, των οποίων αιτείται την ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 21.12.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14.12.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ:, 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 το υπ' αριθ. πρωτ./2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, το οποίο περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ την 08.02.2021 και έλαβε αριθ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου/2021, σύμφωνα με το πόρισμα του οποίου η επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, εξέδωσε σε 61 επιχειρήσεις φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.425.915,85€, για παροχή υπηρεσιών και υλικών που αφορούσαν την κατασκευή διαδικτυακού τόπου Web Site, ως δικαιολογητικό υλικό ολοκλήρωσης του φυσικού και οικονομικού αντικειμένου 65 επενδυτικών σχεδίων, στον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του επιχορηγούμενου Ε.Π. «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge». Το συνολικό ύψος της δημόσιας επιχορήγησης που έλαβαν οι λήπτες των τιμολογίων στα

πλαίσια του προαναφερόμενου προγράμματος ανέρχεται στο ποσό των 1.016.278,65€. Τα ως άνω τιμολόγια κρίθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης εικονικά και εκδόθηκαν αποκλειστικά για τη λήψη των επιχορηγήσεων από τους εμπλεκόμενους, καθώς ο εκδότης δεν διέθετε την τεχνογνωσία, το απαραίτητο προσωπικό και δεν είχε πραγματοποιήσει τις προσήκουσες αγορές, προκειμένου να ολοκληρώσει αυτό τον μεγάλο όγκο εργασιών.

Ανάμεσα στις επιχειρήσεις που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότηρια επιχείρηση ήταν, μεταξύ άλλων, και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε στη χρήση 2011 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5.750,00 ευρώ. Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, η Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ διενήργησε έλεγχο σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης από τον οποίο κρίθηκε ότι η ελεγχόμενη ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δώδεκα (12) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2, 5 και 9 και 19§1 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ), σε συνδυασμό με τα άρθρα 19§1,2,3 και 4, 5§1,2,3,4,10,11 και 12, 9§1 και 21§2 του Ν.2523/97.

Κατόπιν τούτων, συντάχθηκαν οι από 25.10.2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 και άρθρου 7 ν. 4337/2015 από την Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, και εκδόθηκαν:

1. Η υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, κύριος φόρος ποσού 5.393,50 €, πλέον πρόσθετο φόρο ποσού 6.397,77 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.791,27 €.
2. Η υπ' αριθ./2021 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 ν. 4472/2017), φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο κατ' άρθρο 79 ν. 4472/2017, ποσού 2.875,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 50 % του αναλογούντος ΦΠΑ επί της καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν εικονικά, ήτοι 25.000, 00 € X 23% X 50% =2.875,00€
3. Η υπ' αριθ./2021 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 7 ν. 4337/2015), φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο κατ' άρθρο 7 ν. 4337/2015, ποσού 2.500,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 10% της συνολικής καθαρής αξίας ποσού των φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν εικονικά, ήτοι 25.000, 00 € X 10% =2.500,00 €.
4. Η υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν. 2523/1997), φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00 € για υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012 από την οποία δεν προκύπτει οφειλόμενος φόρος εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλομένης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Όλες οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, θα πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολο τους, ως νόμω και ουσία αβάσιμες, παραγεγραμμένες και λόγω έλλειψης νόμιμης, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

2) Η συναλλαγή της με την προμηθεύτρια επιχείρηση έγινε καλόπιστα.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθ' πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ/01.03.22 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκομίζοντας ταυτόχρονα την υπ' αριθ'/11 κατατεθείσα εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.10 – 31.12.10. Με το παρόν συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται ως προς τον εκδοθέντα διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ και τα αντίστοιχα επιβληθέντα πρόστιμα σύμφωνα με τα άρθρα 68 παράγ. 2 περ. β' ν.2238/94 και 49 παρ. 3 ν.2859/00, σε συνδυασμό με την αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση ΝΣΚ η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ 1125/2004 του Υπ.Οικ.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της

συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«5. 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 εταιρεία, 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι

διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 25.10.21 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.: ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία, δώδεκα (12) εικονικά ως προς το πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής 25.000,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 5.750,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 30.750,00 € από την προμηθεύτρια οντότητα του με Α.Φ.Μ.:, αρμοδιότητος Ζ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του Ν.4093/2012 και του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4337/2015 και ισχύει, όπως αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ						
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΞΙΑ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
1	13/10/2011	ΤΔΑ		800	984	8 ROUTER LINKSYS WIRELESS
2	13/10/2011	ΤΠΥ		1.100,00	1.353,00	ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΠΡΟΩΘΗΣΗΣ
3	13/10/2011	ΤΠΥΔ		1.200,00	1.476,00	FRONT OFFICE HOTEL PLAN
4	13/10/2011	ΤΠΥ		900	1.107,00	ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΒΕΛΤΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΓΙΑ ΜΗΧΑΝΕΣ,ΕΓΓΡΑΦΗ ΧΡΗΣΤΩΝ, ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΠΤΩΝ
5	13/10/2011	ΤΠΥ		1.200,00	1.476,00	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΡΓΟΥ
6	13/10/2011	ΤΠΥ		900	1.107,00	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΔΙΚΤΥΟΥ
7	13/10/2011	ΤΠΥ		1.050,00	1.291,50	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ONLINE ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ,ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΤΗΤΑΣ,ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΠΕΛΑΤΩΝ ΓΙΑ ONLINE ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ
8	13/10/2011	ΤΠΥ		450	553,5	ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ 12 ΜΗΝΕΣ
9	13/10/2011	ΤΠΥ		3.900,00	4.797,00	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ WIFI ΔΙΚΤΥΟΥ, ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΠΟΙΗΣΗ/ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ
10	13/10/2011	ΤΠΥ		3.800,00	4.674,00	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΥ ΤΟΠΟΥ, ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ
11	13/10/2011	ΤΔΑ		3.000,00	3.690,00	1 NOTEBOOK SONY VAIO VPCEB2M1E/WI, 1 ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ NOVA PC 2GB RAM 1 TB DISK
12	13/10/2011	ΤΠΥ	---	6.700,00	8.241,00	ΜΕΤΑΦΡΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΣΕ 2 ΓΛΩΣΣΕΣ, ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ 3D - 360ο,ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ
			ΣΥΝΟΛΑ	25.000,00	30.750,00	

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά και ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε στοιχείο πού να αποδεικνύει την καλή πίστη με δεδομένο ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων έγινε από την προσφεύγουσα.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2011 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ εξέδωσε:

α)την υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011,

β) την υπ' αριθ./2021 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 ν. 4472/2017), φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, γ) την υπ' αριθ./2021 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 7 ν. 4337/2015), φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 και δ) την υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν. 2523/1997), φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 § 1 (Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι:

1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α` 179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α` 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 § 11 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014) ορίζονται 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.»

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής για την πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την Π.Ε.Π. ν.4337/2015

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 § 2 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): «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 84§ 4 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994):

«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: ... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «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 το άρθρο 34 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Ζ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΚΗΣ απέστειλε το με αριθμό/2021 δελτίο πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ που αφορά στην επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ και αναφέρει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από τη συγκεκριμένη επιχείρηση δώδεκα (12) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.750,00 €. Το δελτίο πληροφοριών περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ την 08.02.2021, ήτοι μετά το πέρας της 5ετούς προθεσμίας για τη χρήση 2011 και πριν την πάροδο 10ετίας,

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με την παραγραφή των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος και πρόστιμο ΚΦΔ. δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής για την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την Π.Ε.Π. Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000):

«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.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000:

«3. 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.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, από το περιεχόμενο του φακέλου δεν προκύπτει να υπάρχει αρχική πράξη Φ.Π.Α. ούτε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 57 παρ.2β του ν.2859/2000, όπερ συνεπάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής γίνεται δεκτός και δέον να ακυρωθούν η με αριθμό/2019 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η με αριθμό/2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α..

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 25.10.21 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος, προστίμου του άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/15 και άρθρου 4 Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14.12.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. :, την επικύρωση των υπ' αριθ' :

α)/21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 4 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

β)/21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος Άρθρου 7 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

και την ακύρωση των υπ' αριθ' :

α)/2021 Οριστικής Πράξης Προστίμου Άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ

β)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για την Φορολογική περίοδο 01.01.11 - 31.12.11

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

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2011-31.12.2011

A) ΕΙΣΟΔΗΜΑ. Πρόστιμο Εισοδήματος Άρθρου 4 Ν. 2523/1997

1 X 100,00 € = 100,00 €

B) Πρόστιμο Άρθρου 7 Ν.4337/15

Καθαρή αξία συναλλαγής	Συντελεστής Πρόστιμου	Πρόστιμο
25.000,00 €	10 %	2.500,00 €

Γ) Πρόστιμο Άρθρου 79 Ν.4472/2017

πρόστιμο: 0,00 €

Δ) ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.11 – 31.12.11

Σύνολο φόρου: 0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές αντίγραφο
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