



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 25/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1051

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία .....με **ΑΦΜ** ....., με έδρα στη .....κατά της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/12/2016, της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2017 και της αριθμ. ....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου του .....και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....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 αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 752.315,04€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 376.157,52€, **ήτοι** συνολικό ποσό **1.128.472,56€**.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2017, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 962.612,59€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 481.306,30€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 500,00€, **ήτοι** συνολικό ποσό **1.444.418,89€**.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 665.488,95€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 332.744,48€, **ήτοι** συνολικό ποσό **998.233,43€**.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2017, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 967.105,33€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 483.552,67€, **ήτοι συνολικό ποσό 1.450.658,00€.**

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ποσού **250,00 €** (1x 250,00), διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. .... έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία για το σύνολο των ελεγχόμενων χρήσεων, συνεπώς ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων **για όλες τις κρινόμενες χρήσεις** έλαβε υπόψη του, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα και οι αντισυμβαλλόμενοι όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος	Βάσει δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	Βάσει περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ	Βάσει Καταστάσεων ΜΥΦ Ελεγχόμενης	Βάσει Καταστάσεων ΜΥΦ Τρίτων	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ
2016	2.594.189,79	2.594.189,79	1.800.016,74	1.800.016,74	2.594.189,79
2017	Μη υποβολή	1.920.021,04	3.319.353,76	3.319.353,76	3.319.353,76

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν ως εξής:

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα Έσοδα Δηλώσεων	Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου
2016	2.594.189,79	2.594.189,79
2017	Μη υποβολή	3.319.353,76

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 30/12/2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, Ε.Λ.Π και προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. ...., εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ..... Σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, εκδόθηκε αρχικά η υπ' αριθ. .... εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, ελεγχόμενης

περιόδου 07.07.2016-16.06.2017, από τον Προϊστάμενο της ..... Επειδή εν συνεχεία, στις 29.07.2022 έλαβε χώρα η έναρξη λειτουργίας των ελεγκτικών κέντρων βάσει της υπ' αριθ. με Αριθ.πρωτ.: Δ.ΟΡΓ.Α 1054165 ΕΞ 2022/20-06-2022 (ΦΕΚ: Β' 3198/22-06-2022) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στα οποία περιήλθαν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ και εν προκειμένω στο 2ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του .....η ως άνω με αριθμό .....εντολή, δυνάμει της οποίας περατώθηκε ο έλεγχος.

Αιτία έκδοσης της εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ....Δελτίο Πληροφοριών του ..... (Γ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και Κεφαλαίου Τμήμα Ελέγχου ΙΔ') σύμφωνα με το οποίο κατόπιν ελέγχου που πραγματοποίησε σε διάφορα φυσικά πρόσωπα:

*«Διαπιστώθηκε η χρήση «εξαφανισμένων εμπορών», η χρήση «ρυθμιστών ή απομονωτών» επιχειρήσεων, η χρήση «διαμεσολαβητών ή μεσαζόντων» επιχειρήσεων από τον/τους υποκρυπτόμενο/ους διοργανωτή/ές, με σκοπό να μην αποδοθεί ο Φ.Π.Α. και ο φόρος Εισοδήματος κατά περίπτωση. Υπάρχουν ισχυρές ενδείξεις ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται κατά περίπτωση είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο ενώ ο έλεγχος διατηρεί επιφυλάξεις ως προς το εάν το σύνολο των συναλλαγών πραγματοποιήθηκαν (μερικώς εικονικά)».*

Στην ανάπτυξη επιχειρήσεων του κυκλώματος συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα .....με ΑΦΜ ..... Ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 95% και διαχειρίστρια της προσφεύγουσας είναι η .....με ΑΦΜ ....., για την οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι ιδιοκτήτης και διαχειριστής της είναι ο ....., με ΑΦΜ ....., ενώ ως προς τη διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας, ο έλεγχος αναφέρει ότι καμία επιχείρηση εμπορίας ζωοτροφών δεν λειτούργησε ποτέ στην εν λόγω διεύθυνση.

Ο έλεγχος αξιοποίησε το πόρισμα του ανωτέρω δελτίου πληροφοριών του ....., στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου στην επιχείρηση .....με ΑΦΜ ....., τον οποίο ολοκλήρωσε κατόπιν διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων - διαπιστώσεων.

Κατόπιν της ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Φ.Π.Α. , Ε.Λ.Π. και προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 και την έκδοση των αντίστοιχων Οριστικών Πράξεων, επέδωσε στην ελεγχόμενη στις 23/11/2022 μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, τόσο στην ηλεκτρονική διεύθυνση της ελεγχόμενης –προσφεύγουσας επιχείρησης (αρ.καταχώρησης .....), όσο και στο φορολογικό εκπρόσωπο της διαχειρίστριας αρ.καταχώρησης .....), το υπ' αριθμόν ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει των άρθρων 28 & 62 του Κ.Φ.Δ. με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων κλήθηκε η ελεγχόμενη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσής του, υποβάλει εγγράφως στην υπηρεσία τους τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επί του ως άνω Σημειώματος, η προσφεύγουσα δεν απάντησε και συνεπώς τα αποτελέσματα και τα πορίσματα του ελέγχου δεν μεταβλήθηκαν.

Στη συνέχεια, με την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 30.12.2022, έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος , Φ.Π.Α και Ε.Λ.Π καθώς και προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, της Προϊσταμένης του .....,βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

-Παράτυπη πρόσκληση - ουδέποτε κλήθηκε ο φορολογικός εκπρόσωπος, αλλά ούτε μέσω αμοιβαίας συνδρομής η βουλγαρική εταιρία για να ανταποκριθεί.

-Εσφαλμένος προσδιορισμός του τζίρου.

- Έλλειψη δόλου.

-Αναστροφή του βάρους της απόδειξης.

-Παραβίαση της αρχής της Αναλογικότητας.

-Σωρευτική επιβολή διοικητικών κυρώσεων /εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem.

■Μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν συμπληρωματικό ΦΠΑ.

-Αντισυνταγματική η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' επίκληση της αρχής της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ουδέποτε κλήθηκε ο φορολογικός εκπρόσωπος, αλλά ούτε και η βουλγαρική εταιρία μέσω αμοιβαίας συνδρομής, για να ανταποκριθεί.**

**Επειδή**, για την κοινοποίηση των εγγράφων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.ΦΔ. όπου ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ...3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής

Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου...».

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, ο έλεγχος στα πλαίσια της αρχικής εντολής ελέγχου .....απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) αντίγραφο της εντολής ελέγχου και τη με αρ. πρωτ. ....γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων για τις φορολογίες και τις περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου. Περαιτέρω δε, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην έδρα της διαχειρίστριας, το με αριθμό πρωτ. ....έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων για την υπό κρίση περίοδο, το οποίο επέστρεψε ως αζήτητο.

Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου και συντάχθηκε έκθεση προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για έλλειψη δόλου και αναστροφή του βάρους της απόδειξης.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. :

«1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

**Επειδή** , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα

οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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».*

**Επειδή** στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους,*

σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

**Επειδή**, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ.** «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού



φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

**Επειδή**, στο **άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «*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*».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

**Επειδή**, το **άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

**Επειδή**, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη έκδοση εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της έκδοσης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, για την αξιολόγηση της πραγματικότητας των συναλλαγών και στη συνέχεια για τον χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως εικονικών, ο έλεγχος εξέτασε τους παρακάτω παράγοντες:

Αν η ελεγχόμενη είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει εμπορεύματα στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων. Όπως προέκυψε από τον έλεγχο, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καταχωρήθηκαν ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες αξίας **2.279.225,54 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και 1.392.677,36 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017**, διότι δεν είχε στην κατοχή της

τα εμπορεύματα ή τα αποθέματα και επομένως τη δυνατότητα πραγματοποίησης τόσο μεγάλων πωλήσεων. Επιπλέον, για την υπό κρίση περίοδο η ελεγχόμενη δεν διέθετε εργατικό προσωπικό, εγκαταστάσεις, πάγια, αποθηκευτικούς χώρους, μεταφορικά μέσα, ούτε την υλικοτεχνική υποδομή που απαιτείται προκειμένου να διενεργεί πωλήσεις τέτοιου μεγέθους προς τρίτους.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η μεταφορά μεγάλων χρηματικών ποσών στον ..... με ΑΦΜ ..... και στον ..... με ΑΦΜ ..... (μέλη του κυκλώματος), χωρίς να είναι προμηθευτές της και οι οποίοι προχωρούσαν σε εκ νέου μεταφορά χρηματικών ποσών, με την αιτιολογία έναντι τιμολογίου, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ.....έγγραφο του ..... , το σύνολο των πελατών της, με εξαίρεση την «.....», αναφέρονται ως μέλη του κυκλώματος έκδοσης εικονικών στοιχείων. Συγκεκριμένα για τον .....και τον ....., ο έλεγχος σύμφωνα με τα δεδομένα που είχαν περιέλθει στη διάθεσή του και μέχρι την ολοκλήρωση του, δεν μπόρεσε να αποφανθεί εάν πρόκειται περί «**αχυρανθρώπων**» ή «**υποκρυπτόμενων**», ενώ για την ..... υπάρχουν ισχυρές ενδείξεις ότι λειτουργούσε ως «**απομονωτής**» ή «**ρυθμιστής**». Επιπλέον για το φορολογικό έτος 2017, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ με την καταχώρηση των ανύπαρκτων δαπανών και αγορών πέτυχε μηδενική σχεδόν απόδοση φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η εκδότρια των τιμολογίων ήταν πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε δεν ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές

Ο έλεγχος αφού συνέλλεξε και συνεκτίμησε όλα τα πρόσφορα και αναγκαία στοιχεία και δεδομένα, έκρινε ως εικονικά τα τιμολόγια εκδόσεως της οντότητας .....με ΑΦΜ ..... Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα:

Το φορολογικό έτος 2016:

Εξέδωσε 52 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς μία οντότητα συνολικής καθαρής αξίας 1.800.016,74€ πλέον ΦΠΑ 347.205,11€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 13 και 66 του Ν.4987/22.

Μήνας	ΑΦΜ Αντισυμβαλλόμενου	Επωνυμία	Αξία	ΦΠΑ	Αριθμός φορολογικών στοιχείων
12	.....	.....	1.800.016,74	347.205,11	52

Το φορολογικό έτος 2017:

Εξέδωσε 290 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς τις παρακάτω οντότητες, συνολικής καθαρής αξίας 3.319.353,76€ πλέον ΦΠΑ 594.969,75€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/14 και του άρθρου 13 και 66 του Ν. 4987/22.

Μήνας	ΑΦΜ	Επωνυμία	Αξία	ΦΠΑ	Αριθμός
-------	-----	----------	------	-----	---------

	Αντισυμβαλλόμενου				φορολογικών στοιχείων
3	.....	.....	1.122.568,11	197.798,17	93
3	.....	.....	523.588,49	79.563,05	71
3	.....	.....	141.344,84	33.922,76	7
6	.....	.....	894.831,43	160.217,54	69
6	.....	.....	400.801,56	66.775,60	35
6	.....	.....	46.934,57	11.264,29	5
6	.....	.....	189.284,76	45.428,34	10

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών,

**Επειδή**, οι εκθέσεις ελέγχου του ..... για την προσφεύγουσα εταιρεία, τυγχάνουν πλήρεις, ορθές αληθείς, νόμιμες και αναλύουν εμπειριστατωμένα τους λόγους για τους οποίους εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, το πόρισμα του ελέγχου και η νόμιμη αιτιολογία αυτού τεκμηριώθηκε πλήρως, όπως συνάγεται ευκρινώς από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου τυγχάνει απαράδεκτος και μη νόμιμος.

#### **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για παραβίαση της αρχής της Αναλογικότητας**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην

άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

#### **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για εσφαλμένο προσδιορισμό του τζίρου.**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

*« Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα».*

**Επειδή**, για την υπό κρίση περίοδο η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο έγγραφο αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και ως εκ τούτου δεν υπήρχε δυνατότητα να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Ο έλεγχος προσδιορίζει το εισόδημα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2014 στο οποίο ορίζεται: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

**Επειδή**, με την **Ε 2015/2020** δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 σύμφωνα με τις οποίες: «Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο».

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και φορολογικών στοιχείων, κατέστη αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνοντας υπόψη:

**A)** Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η ελεγχόμενη. Για το φορολογικό έτος 2017 η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας

εισοδήματος, ενώ για το φορολογικό έτος 2016 υπέβαλε τη με αριθμό ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τα παρακάτω αποτελέσματα:

Έτος	Διαχ.Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος (ΕΩΣ)	Ακαθάριστα Έσοδα	Κέρδη (Φ.Π.)	Ζημιές(Φ.Π.)	Ζημιές Χρήσης	Αναγνωριζόμενη Ζημιά	Μικτό Κέρδος Κόστους	Μικτό Κέρδος Πωλήσεων
2017	07/07/2016	31/12/2016	2.594.189,79	,00	,00	98,67	98,67	,00	,00

**Β) Τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο όπου σύμφωνα με το υποσύστημα ΦΠΑ του ELENXIS έχουν ως παρακάτω:**

Αρ. Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Είδος Δήλωσης	Διαχ.Περίοδος	Διαχ.Περίοδος	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις
.....	2017	A	01/04/2017	16/06/2017	817.503,19	817.503,19	781.991,43	124,25	685.773,76
.....	2017	A	01/01/2017	31/03/2017	3.117.155,40	3.117.155,40	2.625.323,48	98,18	1.328.863,79
.....	2017	A	01/10/2016	31/12/2016	1.835.814,14	1.835.814,14	1.522.398,30	200,10	620.148,06
.....	2016	A	07/07/2016	30/09/2016	1.695.438,07	1.695.438,07	1.693.889,66	305,48	316.914,36

Για τη περίοδο 07/07/2016-31/12/2016 έχουν δηλωθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αξίας 937.062,42 ευρώ και συνολικές εκροές 3.531.252,21 ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ προσδιορίζονται σε 2.594.189,79 ευρώ (3.531.252,21 -937.062,42).

Για τη περίοδο 01/01/2017-16/06/2017 έχουν δηλωθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αξίας 2.014.637,55 ευρώ και συνολικές εκροές 3.934.658,59 ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ προσδιορίζονται σε 1.920.021,04 ευρώ (3.934.658,59 - 2.014.637,55).

**Γ) Τις δηλώσεις ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη και που σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS συγκεντρωτικά ανά έτος έχουν ως παρακάτω:**

<b>ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2016</b>	
Συγκεντρωτική εσόδων	1.800.016,74

Σύνολο	1.800.016,74
--------	--------------

<b>ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2017</b>	
Συγκεντρωτική εσόδων	3.319.353,76
Σύνολο	3.319.353,76

Δ)Τις δηλώσεις ΜΥΦ που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι και που σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS συγκεντρωτικά ανά έτος έχουν ως παρακάτω:

<b>ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2016</b>	
Κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων	1.800.016,74

<b>ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2017</b>	
Κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων	3.319.353,76

Λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, όλα όσα εκτέθηκαν παραπάνω και ειδικότερα το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία για το σύνολο των ελεγχόμενων χρήσεων, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για όλες τις κρινόμενες χρήσεις λαμβάνει υπόψη του, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη και οι αντισυμβαλλόμενοι όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος	Βάσει δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	Βάσει περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ	Βάσει Καταστάσεων ΜΥΦ Ελεγχόμενης	Βάσει Καταστάσεων ΜΥΦ Τρίτων	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ
2016	2.594.189,79	2.594.189,79	1.800.016,74	1.800.016,74	2.594.189,79
2017	Μη υποβολή	1.920.021,04	3.319.353,76	3.319.353,76	3.319.353,76

**Συνοψίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται ως εξής:**

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα Έσοδα Δηλώσεων	Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου
2016	2.594.189,79	2.594.189,79
2017	Μη υποβολή	3.319.353,76

#### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, « Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την



αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.»

**Επειδή**, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα βιβλία στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές της υπό κρίση περιόδου, καθώς και τα κατάλληλα δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία), ο έλεγχος για την υπό κρίση περίοδο δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τις αγορές και τις δαπάνες και τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα Έσοδα Δηλώσεων	Ακαθάριστα Έσοδα που προσδιορίζει ο έλεγχος	Καθαρά Κέρδη Ελέγχου
2016	2.594.189,79	2.594.189,79	2.594.189,79
2017	Μη υποβολή	3.319.353,76	3.319.353,76

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων /εφαρμογής του κανόνα ne bis in idem.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το αξίωμα «ne bis in idem», με το οποίο κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή να καταδικαστεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μία παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με τον νόμο" (άρθρο 4 του 7ου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ), που κυρώθηκε από την Ελλάδα με τον Ν. 1705/1987 (ΦΕΚ Α' 89 29/10/1987).

**Επειδή**, κατά την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 7ου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., με την οποία κατοχυρώνεται η αρχή «non bis in idem», κατά τα παγίως γενόμενα δεκτά από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, έχει εφαρμογή όχι μόνον επί ποινικών κυρώσεων αλλά και σε περιπτώσεις που από τη σχετική νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή σοβαρών διοικητικών κυρώσεων, όπως είναι τα πρόστιμα μεγάλου ύψους (για τα κριτήρια χαρακτηρισμού μιας υποθέσεως ως ποινικής κατά την Ε.Σ.Δ.Α.).

Σύμφωνα δε με την ανωτέρω διάταξη, δεν είναι επιτρεπτή, ως αντικείμενη στην αρχή «non bis in idem», η επιβολή περισσότερων διοικητικών κυρώσεων από διαφορετικές διοικητικές αρχές για την αυτή παράβαση. Σε περίπτωση, επομένως, που η αυτή παράβαση, υπό την έννοια που εκτίθεται ανωτέρω, είναι δυνατόν να κολασθεί κατ' επίκληση περισσότερων νομικών βάσεων, εάν μία από τις κατ' αρχήν αρμόδιες αρχές επιληφθεί της υποθέσεως και εκδώσει πράξη επιβολής κυρώσεως, η οποία οριστικοποιείται είτε λόγω μη ασκήσεως κατ' αυτής ενδίκου βοηθήματος, είτε λόγω απορρίψεως του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος, **δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή κυρώσεως**

για την ίδια παράβαση και από άλλη διοικητική αρχή, τυχόν δε εκδοθείσα πράξη επιβολής κυρώσεως και από την αρχή αυτή είναι ακυρωτέα για παράβαση της αρχής «non bis in idem».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του: «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α, ΚΦΔ: «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας : Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1.....2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» ορίζεται ότι : «.....Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 58.Α ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του άρθρου 58 για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το γενικό κανόνα, ο οποίος βρίσκεται στην παράγραφο 6, εφόσον για την ίδια παράβαση επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη η οποία προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (*Η διάταξη της παρ. 6 προστέθηκε με την περίπτωση 13 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014*), το οποίο προκύπτει κατ' αποτέλεσμα μέσω εξατομίκευσης των διατάξεων ανά περίπτωση κολαζόμενης παράβασης. Δεν αρκεί, δηλαδή, η γενική και αφηρημένη πρόβλεψη στις διατάξεις για να κριθεί ποιο πρόστιμο είναι μεγαλύτερο, αλλά απαιτείται εφαρμογή στην κρινόμενη περίπτωση, προκειμένου να διαπιστωθεί το μεγαλύτερο από τα τυχόν περισσότερα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Η διάταξη αυτή είναι αναγκαία, προκειμένου να αποσαφηνιστεί ότι δεν επιβάλλονται σωρευτικά πρόστιμα σε βάρος του φορολογουμένου που έχει υποπέσει σε μία παράβαση, αφού τούτο αντίκειται σε συνταγματικές αρχές, αλλά και στην αρχή της χρηστής διοίκησης που αποκλείουν τον πολλαπλό κολασμό της ίδιας παράβασης...[...] Τούτο είναι πιθανό να συμβεί δεδομένου ότι τα πρόστιμα του άρθρου 54 είναι δυνατόν να επιβληθούν και μετά από έλεγχο, χρόνος κατά τον οποίο επιβάλλονται και τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α ή 59 κατά περίπτωση.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις «ίδιας παράβασης» συνιστούν, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, για παράδειγμα η παράβαση της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, όπου σχετικό πρόστιμο προβλέπεται, τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 54, αλλά και από τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 (σχετ. ΠΟΛ. 1252/2015). Στην αιτιολογική έκθεση διευκρινίζεται, επίσης ότι δεν πρόκειται περί σώρευσης, η οποία να προκαλεί την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 62, η επιβολή προστίμων εν γένει ή προστίμων για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης αφενός και η επιβολή προστίμων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής μετά το χρόνο που αυτή καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

**Επειδή**, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ΔΕΕ εφαρμόζει την αρχή *ne bis in idem* στις διαδικασίες επιβολής προστίμου σε ότι αφορά το δίκαιο των συμπτάξεων υπό την προϋπόθεση ότι αυτές φέρουν χαρακτηριστικά όμοια προς αυτά του ποινικού δικαίου. Αρκεί η ταυτότητα των πραγματικών περιστατικών και του παραβάτη και δεν απαιτείται και η ταυτότητα του έννομου αγαθού και συμφέροντος, ως προϋπόθεση που ανεπίτρεπτα περιορίζει την εφαρμογή της αρχής. Αναφέρει ότι ο έλεγχος επέβαλε και πρόστιμα σύμφωνα με τον ΚΦΔ και ότι αντί του πρόσθετου φόρου εισοδήματος σε ποσοστό 50% του κύριου φόρου, έπρεπε να της επιβληθεί πρόστιμο 100 € για κάθε φορολογικό έτος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

**Επειδή**, δεν διευκρινίζεται αν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής *ne bis in idem* ή της αρχής αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.

**Επειδή**, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει παραβίαση της αρχής «non bis in idem», γιατί δεν διαπιστώθηκε επιβολή του ίδιου προστίμου από άλλη διοικητική αρχή, για την ίδια παράβαση, ώστε οι προσβαλλόμενες πράξεις να είναι ακυρωτέες.

**Επειδή**, αναφορικά με την αρχή αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης, δεν προκύπτει από το κείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής σε σχέση με ποια διάταξη κρίνεται ευμενέστερη η επικαλούμενη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ως άνω άρθρο 58 παρ. 1 και 58 Α΄ ΚΦΔ που επικαλείται άλλωστε και η ίδια, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς του φόρου.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και προβάλλεται αλυσιτελώς.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είναι μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν συμπληρωματικό ΦΠΑ.**

**Επειδή**, για την υπό κρίση περίοδο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο έγγραφο αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και ως εκ τούτου δεν υπάρχει δυνατότητα να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις (όπως αυτές ορίζονται στην Α. 1293/31-07-2019) και καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013:

*«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

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

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

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

**Επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των εκροών και φόρου εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ.2, 48Α του Ν. 2859/00 και της Α.1008/2020 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε στα οποία ορίζεται:

«**48§2.**Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

**48Α.**Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο [άρθρο 17](#) του ν. [3842/2010](#), καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

**Α.1008/2020.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της ως άνω απόφασης προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, θα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος προσδιόρισε τις εκροές και το φόρο εκροών αντίστοιχα βάσει των παρακάτω στοιχείων:

#### Ως προς τις εκροές στο εσωτερικό της χώρας

Περίοδος	Βάσει δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	ΕΚΡΟΕΣ στο εσωτερικό της χώρας ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΣΟΔΩΝ ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΜΥΦ ΤΡΙΤΩΝ	Εκροές στο εσωτερικό της χώρας βάσει ελέγχου
07/07/2016-31/12/2016	2.594.189,79	2.594.189,79	1.800.016,74	1.800.016,74	2.594.189,79
01/01-16/06/2017	Μη υποβολή	1.920.021,04	3.319.353,76	3.319.353,76	3.319.353,76

#### Ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Περίοδος	Βάσει δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βάσει ανακεφαλαιωτικών δηλώσεων	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βάσει ελέγχου
07/07/2016-31/12/2016	937.062,42	937.062,42	620.148,06	937.062,42
01/01-16/06/2017	Μη υποβολή	2.014.637,55	2.014.637,55	2.014.637,55

Κατόπιν των ανωτέρω για τη περίοδο 07/07/2016-31/12/2016 οι εκροές βάσει ελέγχου δεν τροποποιήθηκαν σε σχέση με τις εκροές που δηλώθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες ανέρχονται σε 3.531.252,21 (2.594.189,79 εκροές στο εσωτερικό της χώρας + 937.062,42 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις)

Για το φορολογικό έτος 2017 η ελεγχόμενη δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τις οποίες ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη για το προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ως παρακάτω:

- 1.328.863,79 ευρώ στο πρώτο τρίμηνο με το ΦΠΑ να ανέρχεται σύμφωνα με τη δήλωση σε 207.772,31 ευρώ. Επομένως βάσει δήλωσης 1.010.500,00 ευρώ ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπάγονται σε συντελεστή 13% και 318.363,79 ευρώ σε συντελεστή 24%.
- 685.773,76 ευρώ στο δεύτερο τρίμηνο οι οποίες υπάγονται σύμφωνα με τη δήλωση σε συντελεστή 24%.

Λαμβάνοντας επιπλέον υπόψη:

- Το γεγονός ότι οι συνολικές εκροές προσδιορίστηκαν βάσει των δηλώσεων ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη και οι αντισυμβαλλόμενοι.

- Το ΦΠΑ όπως προσδιορίζεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη και οι αντισυμβαλλόμενοι που ανέρχεται σε 594.969,75 ευρώ.

-Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το υποσύστημα Μητρώου του ELENXIS έχει κάποιες δραστηριότητες που υπάγονται σε συντελεστή 13% και άλλες σε 24% καθώς και τις περιοδικές δηλώσεις που υπέβαλε η ελεγχόμενη στις οποίες για το φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν εκροές υπαγόμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24%.

Ο έλεγχος επιμέρισε τις εκροές και το φόρο εκροών στο εσωτερικό της χώρας για το φορολογικό έτος 2017 (που προσδιορίστηκαν σε 3.319.353,76 ευρώ και 594.969,75 αντίστοιχα) ως παρακάτω:

Συντ. ΦΠΑ	Εκροές φορολογητέες στο εσωτερικό της χώρας	ΦΠΑ που αναλογεί
13%	1.833.410,48 €	238.343,36 €
24%	1.485.943,28 €	356.626,39 €
<b>Σύνολο</b>	<b>3.319.353,76 €</b>	<b>594.969,75 €</b>

Επομένως οι συνολικές εκροές ανέρχονται σε 5.333.991,31€ (3.319,353,76 € εκροές στο εσωτερικό της χώρας + 2.014.637,55€ δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις).

Ως προς τις εισροές, η μη ανταπόκριση στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών–στοιχείων συνεπάγεται αδυναμία διενέργειας ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου και για το λόγο αυτό οι εισροές (αγορές - δαπάνες) δεν λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/00 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Ύστερα από τα παραπάνω, για την περίοδο 07/07/2013-31/12/2016 και 01/01/2017-16/06/2017 εκδόθηκαν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με τις παρακάτω διαφορές:

**Περίοδος 07/07/2016-31/12/2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.531.252,21	3.531.252,21	
Αξία φορολογητέων εισροών	3.216.287,96		3.216.287,96
Φόρος εκροών	665.994,53	665.994,53	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	665.994,53	505,58	665.488,95
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		665.488,95	665.488,95
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		332.744,48	332.744,48
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>998.233,43</b>	<b>998.233,43</b>
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>			

**Περίοδος 01/01/2017-16/06/2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.934.658,59	5.333.991,31	1.399.332,72
Αξία φορολογητέων εισροών	3.407.314,91		3.407.314,91
Φόρος εκροών	706.398,22	967.327,76	260.929,54
Υπόλοιπο φόρου εισροών	706.398,22	222,43	706.175,79
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		967.105,33	967.105,33
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		483.552,67	483.552,67
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>1.450.658,00</b>	<b>1.450.658,00</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση για επιστροφή		
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>			

**Επειδή**, εν προκειμένου ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράλειψης όπως προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα στην φορολογία ΦΠΑ, η αυτοτέλεια του ελέγχου ΦΠΑ σε σχέση με τον έλεγχο εισοδήματος δεν αποκλείει τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών βάση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, προσδιορισθέντων στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος, ακαθαρίστων εσόδων, αλλά έχει την έννοια ότι, ενόψει της έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., συντάσσεται ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση ελέγχου στην οποία ειδικότερα αναφέρεται ο τρόπος διενέργειας του ελέγχου, η ενδεχόμενη παράλειψη του υπόχρεου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και ο αιτιολογημένος προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών ή των εκπτώσεων του φόρου. Τούτο μάλιστα προκύπτει και από την ΣτΕ 3338/2011, σύμφωνα με την οποία *«προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. Εξ άλλου, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η παράλειψη συντάξεως ιδιαίτερης εκθέσεως ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, προκειμένου να επιβληθεί φόρος προστιθεμένης αξίας, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής του φόρου, η οποία εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από τα δικαστήρια της ουσίας (βλ. ΣτΕ 1190/2007, 754-6/2003, 2357/2001)»*.



**Επειδή**, έχει συνταχθεί ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση ελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48-50 του Ν 2859/2000, ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Οι δε αναφορές της προσφεύγουσας σε καλόπιστο λήπτη στοιχείων, ουδεμία σύνδεση έχουν με την υπό κρίση υπόθεση.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικής επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' επίκληση της αρχής της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου.**

Ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι αντικείμενο του ελέγχου είναι νομικό πρόσωπο, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 43<sup>Α</sup> του ν.4172/2013 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία .....με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>1.128.472,56€</b>	<b>1.128.472,56€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2017, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>1.444.418,89€</b>	<b>1.444.418,89€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>998.233,43€</b>	<b>998.233,43€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /Επιβολής Προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-30/06/2017, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>1.450.658.00€</b>	<b>1.450.658,00€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό .....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>250,00€</b>	<b>250,00€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.