



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20-02-2023  
Αριθμός απόφασης: 387

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313332246  
E-Mail : ded.thess@aade.gr  
Url : www.aade.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 ΦΕΚ 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.)*»

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά:

α) της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν 4337/2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, χρήσης 2011,

β) της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν 4337/2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, χρήσης 2012,

γ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν 4337/2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, χρήσης 2013,

δ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικού έτους 2014,

ε) της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικού έτους 2015,

στ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικού έτους 2016,

ζ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, οικονομικού έτους 2012,

η) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, οικονομικού έτους 2013,

θ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, οικονομικού έτους 2014,

ι) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικού έτους 2014,

κ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικού έτους 2015,

λ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικού έτους 2016,

μ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011,

ν) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

ξ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013,

ο) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014,

π) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 και

ρ) της με αριθμό ..... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ. .... /25-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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:

1) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 400,00€ (600,00€\*2\*1/3), διότι δεν τήρησε τα φορολογικά αρχεία (βιβλία) και στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των άρθρων 21, 30, 32 και 33 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/1997, όπως το πρόστιμο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 2,6 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 §3 περ. ζ' του Ν 4337/2015.

2) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€, που αναλύεται ως ακολούθως:  
α) πρόστιμο ύψους 400,00€ (600,00€\*2\*1/3) διότι δεν τήρησε τα φορολογικά αρχεία (βιβλία) και στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των άρθρων 21, 30, 32 και 33 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/1997, όπως το πρόστιμο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 2,6 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 §3 περ. ζ' του Ν 4337/2015 και  
β) πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015.

3) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€, που αναλύεται ως ακολούθως:  
α) πρόστιμο ύψους 400,00€ (600,00€\*2\*1/3) διότι δεν τήρησε τα φορολογικά αρχεία (βιβλία) και στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των άρθρων 21, 30, 32 και 33 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/1997, όπως το πρόστιμο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 2,6 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 §3 περ. ζ' του Ν 4337/2015 και  
β) πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015.

4) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 400,00€, διότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών Α'-Δ' τριμήνου 2014. Το ύψος του προστίμου προβλέπεται από την ΠΟΛ 1022/2014.

5) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών Α'-Δ' τριμήνου 2015. Η επιβολή και το ύψος του προστίμου προβλέπεται από τις παραγράφους 1 & 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013.

6) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.600,00€, που αναλύεται ως ακολούθως:

α) πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ.α' του ΚΦΔ και

β) πρόστιμο ύψους 2.500,00€ διότι δεν διαφύλαξε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 2 του ΚΦΔ, όπως το πρόστιμο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. η', § 2 περ.ε' του ΚΦΔ.

7) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 5.316,78€, πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου ύψους 3.190,07€, πρόσθετος φόρος ύψους 6.380,14€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 634,50€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.521,49€. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Βόλου, με την από 26-09-2022 απόφαση διαγραφής, αποφάσισε τη διαγραφή του ποσού των 3.190,07€ από την εν λόγω πράξη, λόγω λανθασμένου υπολογισμού των προσαυξήσεων, με αποτέλεσμα το ποσό φόρου προς καταβολή να διαμορφώνεται στο ποσό των 12.331,42€.

8) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 30.897,51€, πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου ύψους 18.538,50€, πρόσθετος φόρος ύψους 37.077,01€, εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.036,78€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.850,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 93.399,80€. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Βόλου, με την από 26-09-2022 απόφαση διαγραφής, αποφάσισε τη διαγραφή του ποσού των 18.538,50€ από την εν λόγω πράξη, λόγω λανθασμένου υπολογισμού των προσαυξήσεων, με αποτέλεσμα το ποσό φόρου προς καταβολή να διαμορφώνεται στο ποσό των 74.861,30€.

9) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 5.130,47€, πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου ύψους 3.078,28€, πρόσθετος

φόρος ύψους 6.156,56€, εισφορά αλληλεγγύης ύψους 715,25€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.850,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 16.930,56€. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Βόλου, με την από 26-09-2022 απόφαση διαγραφής, αποφάσισε τη διαγραφή του ποσού των 3.078,28€ από την εν λόγω πράξη, λόγω λανθασμένου υπολογισμού των προσαυξήσεων, με αποτέλεσμα το ποσό φόρου προς καταβολή να διαμορφώνεται στο ποσό των 13.852,28€.

10) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 27.594,46€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 13.797,23€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.826,77€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.850,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 46.068,46€.

11) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 14.400,27€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 7.200,14€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.169,73€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.850,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 25.620,14€.

12) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 5.930,30€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 2.965,15€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 346,74€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.850,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 11.092,19€.

13) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 9.488,88€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 11.386,65€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 20.875,53€. Επιπλέον, ποσό ύψους 2.401,27€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

14) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 18.083,52€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 21.700,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 39.783,74€.

15) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 24.303,41€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 29.164,09€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 53.467,50€.

16) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 21.671,90€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 10.835,95€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 32.507,85€.

17) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 12.475,95€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 6.237,98€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 18.713,93€.

18) Με την με αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 5.619,56€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 2.809,78€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 8.429,34€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 21-09-2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (κατ'εφαρμογή του Ν 2859/2000), ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013 και ελέγχου προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ & ΕΛΠ της ΔΟΥ Βόλου κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../18-01-2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ. Ο ΔΕΛ Α ..... 2019/09-08-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με εντοπισμένες αποκλίσεις στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος τόσο από τις δηλώσεις των Μ.Υ.Φ. (ΠΟΛ 1022/2014) όσο και από τις δηλώσεις του Φ.Π.Α..

Ειδικότερα, από τον έλεγχο απεστάλη το με αριθμό πρωτ. .... /22-01-2021 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών και διάθεσης στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης για τις ελεγχόμενες περιόδους από 01-01-2011 έως 31-12-2016. Στο εν λόγω έγγραφο αίτημα ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Ο έλεγχος αφού πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπίστωσε παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 έκρινε τα βιβλία ανακριβή κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν.2238/94 όπου ρητά αναφέρεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά τη διαγραφή των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου ισχυριζόμενος ότι :

1)Οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου και οι σχετικές οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α. είναι αναιτιολόγητες και ως εκ τούτου άκυρες αφού εδράζονται στην λανθασμένη παραδοχή ότι από τη στιγμή που εκδηλώθηκε αδυναμία προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ο έλεγχος προσδιόρισε αυθαίρετα τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη. Το εσφαλμένο αυτό δεδομένο οδήγησε τον έλεγχο να εκδώσει τις εμφανώς άκυρες προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες στηρίζονται στο αυθαίρετο δεδομένο ότι συντελεστής μικτού κέρδους της συγκεκριμένης επιχείρησης είναι 100%. Το σφάλμα

της διοίκησης είναι προφανές και καθιστά όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις αναίτιολογητες, αφού ο Μ.Σ.Κ.Κ. για το επάγγελμα του εργολάβου οικοδομών όλα τα χρόνια ήταν 12% σύμφωνα με το ν. 2238/1994. Επί πλέον ισχυρίζεται ότι η αδυναμία προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων οφείλονταν σε ανωτέρα βία, καθώς από το 2013 και έπειτα ο προσφεύγων υπέφερε από μια ασθένεια ψυχικής φύσεως, εξαιτίας της οποίας δεν μπορούσε να ελέγξει τις υποχρεώσεις του.

2) Παραβίαση όρων χρηστής διοίκησης-επιείκειας. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης ταυτίζεται σε αρκετές περιπτώσεις με την αρχή της επιείκειας και προσπαθεί να καλύψει τα κενά του νόμου λειτουργώντας υπέρ του διοικούμενου. Παράλληλα, το πνεύμα επιείκειας επιβάλλει την αναστολή των δυσμενών συνεπειών μιας διοικητικής πράξης ή ενέργειας, όσο διαρκεί η κατάσταση ανωτέρας βίας για το διοικούμενο.

Η διοίκηση οφείλει να λάβει υπόψη την ασθένεια και την ανωτέρα βία και ανάγκη, αλλά και δυσκολία που βιώνει ένας άνθρωπος, να είναι επιεικής και μάλιστα να συνδράμει όχι στην επιβολή δυσβάστακτων προστίμων, αλλά δίκαιων και νόμιμων.

3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Βάσει του άρθρου 36 του Ν 4174/2013, οι μόνες πράξεις που δεν έχουν παραγραφεί είναι αυτές του έτους 2016.

#### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

##### Ως προς την παραγραφή των οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : "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.», ενώ σύμφωνα με τις παρ 4 και 5 του ίδιου ως άνω άρθρου, «4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.”.

**Επειδή** , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “ 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.....”.

**Επειδή** , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: “ 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, ...”.

**Επειδή** , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: “ 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**, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα υπό κρίση οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 ο προσφεύγων δεν υπέβαλε αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του Ν 2238/1994 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και κατέπекταση πρόστιμα ΚΒΣ, καθίσταται δεκαπενταετής.

**Επειδή**, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξεων επιβολής προστίμου (21-09-2022), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση τους, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, δεδομένου ότι για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής καθίσταται δεκαετής και άρχεται από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

**Επειδή**, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01 έως 31-12-2011 η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έπρεπε να υποβληθεί εντός του έτους 2012, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01 έως 31-12-2012 η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έπρεπε να υποβληθεί εντός του έτους 2013 και για τη διαχειριστική περίοδο 01-01 έως 31-12-2013 η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έπρεπε να υποβληθεί εντός του έτους 2014.

**Επειδή**, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (21-09-2022), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση τους, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

*Ως προς την παραγραφή των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν 4173/2013 «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

**Επειδή**, στο άρθρο 36 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι «1.Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

*Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».*

**Επειδή**, στην παράγραφο 1 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

**Επειδή**, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 ο προσφεύγων δεν υπέβαλε αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έως την 31-12-2020, 31-12-2021 και 31-12-2022 αντίστοιχα, ήτοι εντός πέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή**, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (21-09-2022), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων που αφορούν τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και ειδικότερα για την έκδοση των α) με αριθμό 691 και 692 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, β) με αριθμό 678 και 679 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 και γ) των με αριθμό 684 και 685 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01 έως 31-12-2014 και 01-01 έως 31-12-2015, είχε υποπέσει σε παραγραφή και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντα για τις προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (21-09-2022), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων που αφορούν το φορολογικό έτος 2016 και ειδικότερα για την έκδοση α) της με αριθμό ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και γ) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Ως προς τον ισχυρισμό ανωτέρας βίας

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων των οικονομικών ετών 2012 έως 2014 και των φορολογικών ετών 2014 έως 2016, δεν οφείλεται σε υπαίτια συμπεριφορά αλλά αποκλειστικά σε λόγους ανωτέρας βίας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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**, στο άρθρο 14 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι " 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων."

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 61 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής».

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 "Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)."

«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου».

**Επειδή**, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 [άρθρου 10](#) του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

**Επειδή**, ειδικότερα με τις [παρ. 1](#) και [6 του άρθρου 10](#) του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. [2690/1999](#)) προβλέπονται τα ακόλουθα: «1. Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν 6. Υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται σε περίπτωση ανωτέρας βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία».

**Επειδή**, με την με αρ. 300/2007 Γνωμ. του Ν.Σ.Κ. κρίθηκε ότι :

*«II. Εκ των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει, ότι η ανωτέρα βία αποτελεί λόγο συγχωρούντα την πάροδο της νομίμου προθεσμίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των παραγραφής διατάξεων. Επομένως, εφ' όσον πραγματικά περιστατικά μπορούν σε δεδομένη περίπτωση να συγκροτήσουν την ανωτέρω έννοια, είναι δυνατή εκ του λόγου τούτου η υπέρβαση της αποκλειστικής προθεσμίας, την οποία, κατ' αρχήν, θέτει ο νόμος προς ενέργεια εκ μέρους του διοικούμενου, διαρκούσης της χρονικής αυτής υπερβάσεως εφ' όσον χρόνο διαρκεί το γεγονός της ανωτέρας βίας.*

*Ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε την συγκεκριμένη περίπτωση να αποτραπεί ούτε με άκρα επιμέλεια και σύνεση και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον δικαιούχο, όπως προβεί ο ίδιος ή δι' άλλου προσώπου στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. Τοιαύτη ανωτέρα βία μπορούν να αποτελέσουν βεβαίως, και περιστατικά προβλημάτων υγείας, λόγω της σοβαρότητας των οποίων εμποδίστηκε ο διοικούμενος να προβεί στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια...».*

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, η συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου, όπως εν προκειμένω η επιβολή προστίμου για μη ανταπόκριση σε έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών και διάθεσης στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της επιχείρησής του.

**Επειδή**, ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ανυπαίτιο γεγονός εξαιρετικής φύσεως, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να ανατραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ήτοι δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του, ο οποίος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

#### Ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων-καθαρών κερδών

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 " 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της

φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)....., στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής.΄

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ.1076242/ΠΟΛ 1163/30-06-1994 παρ.24).

Στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/1984, ΣΤΕ 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 3413/1981, ΣΤΕ 1021/1996, ΣΤΕ 2743/1996. ΣΤΕ 4780/1996, ΣΤΕ 2198/1997, ΣΤΕ 1426/2000, ΣΤΕ 701/2001 και ΣΤΕ 304/2003).

**Επειδή,** στο άρθρο 30 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι " 1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το οπασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.”.

**Επειδή,** στο άρθρο 32 του Ν 2238/1994, ως ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, ορίζεται ότι «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

.....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

.....  
Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

**Επειδή**, στο άρθρο 32, όπως τροποποιήθηκε με το Ν 4110/2013, και ισχύει για το οικονομικό έτος 2014 ορίζεται ότι «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

**2.** Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

.....

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, **προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)**. Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».



**Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. 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** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. 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.».

**Επειδή**, με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

**Επειδή**, στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας ( ΣτΕ 4605/2013, 1165 και 1171/2009, 89/2020), έχει κριθεί ότι το σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες λόγω της μη τήρησης βιβλίων προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος.

Περαιτέρω έχει κριθεί ότι επιτρέπεται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων επιχειρήσεως, υπό την προϋπόθεση της αιτιολογημένης διαπιστώσεως, στα βιβλία και στοιχεία της, πλημμελειών σε τόσο μεγάλη έκταση, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά τους μεγέθη (ΣτΕ1575/2019).

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «..... 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.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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**, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. (<https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων>).

**Επειδή**, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος διαπίστωσε παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, και τη μη προσκόμιση αυτών και έκρινε τα

βιβλία των υπό έλεγχο χρήσεων ως ανακριβή κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92. Ως εκ τούτου προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα των διαχειριστικών περιόδων 01-01-2011 έως 31-12-2012 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν.2238/94, όπου ρητά αναφέρεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, με περιορισμό του καθαρού κέρδους στο 75% κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 2238/1994.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01-01 έως 31-12-2013, ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος έγινε με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με το άρθρο 32§1β του Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4110/2013, γιατί δεν προσκομίστηκαν στον φορολογικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα.

Η έκταση της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου σε ότι αφορά τα ακαθάριστα έσοδά του, προσδιορίζεται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, όπως υποβλήθηκαν από τους πελάτες του προσφεύγοντα.

Για το φορολογικό έτος 2016, το εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4172/2013, καθώς δεν προσκομίστηκαν στη Φορολογική Διοίκηση τα λογιστικά ή φορολογικά αρχεία μετά από σχετική πρόσκληση.

Δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών του άρθρου 14 παρ.3 του Ν 4174/2013, τα ακαθάριστα έσοδά του προσδιορίστηκαν βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων, όπως αυτές υποβλήθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους.

Επιπλέον, αναφορικά με τις δαπάνες/έξοδα του προσφεύγοντα για το υπό κρίση φορολογικό έτος, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

- Όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του προγράμματος TAXIS, για το υπό κρίση φορολογικό έτος ο προσφεύγων είχε δηλώσει την οικία του, την οποία του την παραχώρησε δωρεάν ο πατέρας του, ως επαγγελματική του έδρα και συνεπώς δεν υπήρχαν δαπάνες μισθωμάτων προς έκπτωση
- Στις 02-04-2021 ο έλεγχος απέστειλε στον ΕΦΚΑ Βόλου, μέσω συστημένης επιστολής, αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν 4174/2013, με το οποίο ζητούσε να ενημερωθεί αναφορικά με το εάν ο προσφεύγων είχε απογραφεί ως εργοδότης και εάν απασχόλησε προσωπικό ή κατέθεσε Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις ΑΠΔ για τα ελεγχόμενα έτη. Με το με αριθμό πρωτ.6364/05-04-2021 έγγραφό του, ο ΕΦΚΑ Βόλου ενημέρωσε τον έλεγχο ότι *«για την επιχείρηση ..... με ΑΜΕ:..... και για το χρονικό διάστημα από 01-01-2011 έως 31-12-2016 έχουν κατατεθεί τέσσερις (4)*

ΑΓΔ χρονικών περιόδων 1-3/2011, 4-6/2011, 7-9/2011 και 10-12-2011». Συνεπώς, δεν υπήρχαν δαπάνες μισθοδοσίας προς έκπτωση κατά το φορολογικό έτος 2016.

- Δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 14 παρ.3 του Ν 4174/2013, ο έλεγχος, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλαν οι προμηθευτές του προσφεύγοντα, διαπίστωσε ότι είχε δηλωθεί ως πελάτης σε μία περίπτωση αξίας αγοράς 12,11€, η οποία, λόγω μη προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων, δε δύναται να επαληθευτεί ότι αυτή (η δαπάνη) πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, για το εν λόγω έτος τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιόρισε ο έλεγχος ταυτίζονται με τα καθαρά κέρδη, καθώς ο έλεγχος αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο δεν εντόπισε δαπάνες/έξοδα προς έκπτωση. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να

εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

**Επειδή**, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... /25-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ: ..... και ειδικότερα:

1)την επικύρωση :

α)των με αριθμό ....., ....., ..... /21-09-2022 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01-01 έως 31-12-2011, 01-01 έως 31-12-2012 και 01-01 έως 31-12-2013 αντίστοιχα,

β)της με αριθμό ..... /21-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016,

γ)των με αριθμό ....., ....., ..... και ..... /21-09-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2016 και

δ)των με αριθμό ....., ....., ..... και ..... /21-09-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 01-01 έως 31-12-2011, 01-01 έως 31-12-2012, 01-01 έως 31-12-2013 και 01-01 έως 31-12-2016 αντίστοιχα.

2)την ακύρωση :

α)των με αριθμό ..... και ..... /21-09-2022 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα λόγω παραγραφής,

β)των με αριθμό ..... και ..... /21-09-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα λόγω παραγραφής και

γ) των με αριθμό ..... και ..... /21-09-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 01-01 έως 31-12-2014 και 01-01 έως 31-12-2015 αντίστοιχα λόγω παραγραφής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:**

	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει Απόφασης</b>
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	400,00€	400,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	500,00€	500,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	500,00€	500,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	400,00€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	100,00€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	2.600,00€	2.600,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	12.332,42€	12.332,42€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	74.861,30€	74.861,30€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	13.852,28€	13.852,28€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	46.068,46€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	25.621,14€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους	11.092,19€	11.092,19€

2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου		
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	20.875,53€	20.875,53€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	39.783,74€	39.783,74€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	53.467,50€	53.467,50€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	32.507,85€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	18.713,93€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /21-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου	8.429,34€	8.429,34€

Επί των οφειλόμενων φόρων που αναγράφονται επί α) της με αριθμό .... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμό .... /21-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.