



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2203

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333254
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
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. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά:
 - α) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Β.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011,
 - β) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Β.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012,
 - γ) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Φ.Α.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013,

- δ) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,
- ε) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- στ) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- ζ) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ-2017 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της **ΤΟΥ**, **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, καθώς και του υπ' αρ. πρωτ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ 08-08-2017 συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα συνολικού ύψους **1.333,34€**, για:
- 1) Μη έκδοση τεσσάρων (4) Τ.- Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά χρυσών κοσμημάτων με αξίες α) 65,00€, β) 170,00€ γ) 250,00€ και δ) 550,00€ (ύψος προστίμου 1.066,67€),
- 2) Έκδοση ενός ανακριβούς Τ.-Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά κοσμημάτων, με αποκρυβείσα ποσότητα 32 γραμμαρίων και αξία 550,00€ (ύψος προστίμου 266,67€),
- ✓ Με την με αριθμό**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα συνολικού ύψους **1.200,00€**, για:
- 1) Μη έκδοση τριών (3) Τ.- Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά χρυσών κοσμημάτων με αξίες α) 157,00€, β) 105,00€ και γ) 75,00€ (ύψος προστίμου 800,00€),
- 2) Μη έκδοση τουλάχιστον ενός Τ.-Δ.Α. (>1.200,00€), χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, για την πώληση οχτώ (8) λιρών συνολικής αξίας 1.600,00€ (ύψος προστίμου 400,00€).

- ✓ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα συνολικού ύψους **24.771,85€**, για:
 - 1) Μη έκδοση ενός (1) Τ.- Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά χρυσών κοσμημάτων αξίας 80,00€ (ύψος προστίμου 266,67€),
 - 2) Μη έκδοση τεσσάρων (4) Τ.- Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά χρυσού & κοσμημάτων με αξίες α) 575,00€, β) 770,00€ γ) 287,00€ και δ) 935,00€ (ύψος προστίμου 1.066,67€),
 - 3) Μη έκδοση οχτώ (8) Τ.- Δ.Α. (>1.200,00€) για την αγορά χρυσού & κοσμημάτων με αξίες α) 3.165,00€, β) 2.230,00€ γ) 3.260,00€, δ) 5.685,00€, ε) 2.181,00€, στ) 3.565,00€, ζ) 5.315,00 και η) 1.790,00€ (ύψος προστίμου 6.797,75€),
 - 4) Μη έκδοση τουλάχιστον ενός Τ.-Δ.Α. (>1.200,00€), χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, για την αγορά (κοσμημάτων – χρυσού - ασημιού) συνολικής αξίας 66.563,04€ (ύψος προστίμου 16.640,76€).
- ✓ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από 619,13€ σε 603,19€, λόγω διαφοράς στις προσδιορισθείσες βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης εκροές.
- ✓ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 778,95€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 934,74€, ήτοι συνολικό ποσό **1.713,69€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών της εν λόγω χρήσης, σύμφωνα με τα βάσει ελέγχου προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος.
- ✓ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 692,86€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 831,43€, ήτοι συνολικό ποσό **1.524,29€** κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών της εν λόγω χρήσης, σύμφωνα με τα βάσει ελέγχου προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος.
- ✓ Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 24.256,63€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 28.570,04€, ήτοι συνολικό ποσό **52.826,67€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών της εν λόγω χρήσης,

σύμφωνα με τα βάσει ελέγχου προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από-2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Π.Δ. 186/1992, του Ν. 4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ., και του Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αρ.-2016 εντολής του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αρ.-2015 εντολής. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν η με αριθμό υπόθεσης-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ – Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και η με αριθμό υπόθεσης-2015 Πληροφορική Έκθεση Ελέγχου του Τμήματος Έρευνας τηςτου Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης, οι οποίες διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφο.

Αναφορικά με το ιστορικό της υπόθεσης, κατά τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης, στις, τόσο στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, επί της οδού στην, όπου λειτουργούσε ενεχυροδανειστήριο, όσο και στην οικία της, στον, βρέθηκαν, καταμετρήθηκαν δεσμεύθηκαν και εν συνεχεία κατατέθηκαν στο Ταμείο Παρακαταθηκών πλάκες χρυσού, κοσμήματα και μετρητά σε χαρτονομίσματα. Εν συνεχεία, το Τμήμα Έρευνας της προέβη, σε επεξεργασία ενός ανεπισήμου τετραδίου που βρέθηκε και κατασχέθηκε στην έδρα της επιχείρησης, σε αντιπαραβολικό έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της, καθώς και σε έλεγχο κλειστής αποθήκης. Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές διαπιστώσεις προέκυψαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης στοιχείων αγοράς και πώλησης χρυσού για τις χρήσεις 2010-2013.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αξιοποιώντας τα ευρήματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης, καταλόγισε τις σχετικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ., προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα (στη φορολογία εισοδήματος) και συνακόλουθα τις φορολογητέες εκροές (στη φορολογία του Φ.Π.Α.) της επιχείρησης της προσφεύγουσας λογιστικά για το έτος 2010 (Οικ. έτος 2011) και εξωλογιστικά για τα έτη 2011-2012-2013 (Οικ. έτη 2012-2013-2014).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Εσφαλμένα και παρανόμως η φορολογική αρχή κρίνει τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή. Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν οδηγούν στην απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών.
2. Μη νόμιμη η επιβολή του Φ.Π.Α. μετά την εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί τήρησης ανακριβών στοιχείων και βιβλίων για την διαχειριστική περίοδο 2011.

3. Μη νόμιμη η επιβολή του Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2012, μετά την εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης τριών (3) ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ - ΔΕΛΤΙΩΝ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Τ.ΔΑ.) για την αγορά (χρυσών κοσμημάτων) καθώς και ενός ΤΔΑ πώλησης, με συνέπεια να κριθούν τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ως ανακριβή.
4. Μη νόμιμη η επιβολή του Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 2013, μετά τον εσφαλμένο εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης. Τα χρηματικά ποσά που βρέθηκαν στην οικία της προσφεύγουσας ύψους 333.639,15€ είναι προϊόν νόμιμου στοιχηματισμού. Τα εν λόγω ποσά δεν αποτελούν κέρδη της επιχείρησης.
5. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Κ.Φ.Α.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 2013. Εσφαλμένα οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις βεβαίωσαν τις παραβάσεις.

Με το με αρ. πρωτ. *ΕΙ 2017 ΕΜΠ*2017 συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα πρόσθεσε τους ακόλουθους ισχυρισμούς αιτούμενη εκ νέου την αποδοχή της προσφυγής και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με εντολή ελέγχου η διάρκεια της οποίας έληξε στις/2016.
2. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεωνα), β)και γ)στην οικία του (υιού της προσφεύγουσας) στον, όπου βρέθηκαν και δεσμεύτηκαν πλάκες χρυσού, κοσμήματα και μετρητά σε χαρτονομίσματα τα οποία καταμετρήθηκαν με τα πρωτόκολλα ποσοτικής καταμέτρησης με αριθμούς και-2013 και δεσμεύτηκαν με την απόδειξη δέσμευσης με αριθμό-2013, έγινε χωρίς την παρουσία δικαστικού λειτουργού κατά παράβαση του άρθρου 9 του Συντάγματος όπως αυτό διατυπώθηκε στην εκδοθείσα στις/2014 Γνωμοδότηση του Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης ως προς το κύρος των βιβλίων.

Διαχειριστικές περίοδοι 01/01/2011-31/12/2011 & 01/01/2012-31/12/2012

- **Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 30§§2 & 4 του Π.Δ. 186/92**: «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) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως

προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία 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. Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 30§§7 & 8 του Π.Δ. 186/92**: «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) ε) 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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 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 Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.».

- **Επειδή,** σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994**, ως ίσχυε έως και τη χρήση 2012: «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».
- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994**, ως ίσχυε έως και τη χρήση 2012: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό 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. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) β)..... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ).....».

- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1087/10.06.2005: “Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών- εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση. Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης».
- **Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης 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 (Σχ. 1076242/ΠΟΛ.1163/30.6.1994 - Παράγραφος 24).
- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας
- **Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, από την οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτει ότι στις διαχειριστικές περιόδους 2011 & 2012 οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (δη ποσοστό 3,46%

παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αγορών ύψους 1.585,00€ επί βάσει βιβλίων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 45.767,28€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 και ποσοστό 6,71% παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αγορών και πωλήσεων ύψους 1.937,00€ επί βάσει βιβλίων ακαθαρίστων εσόδων 28.759,86€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012), καθιστώντας έτσι δυσχερή τον λογιστικό προσδιορισμό. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

- **Επειδή,** με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994** όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά: «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.»
- **Επειδή,** στο **άρθρο 14 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του ν. 4093/2012** (ΦΕΚ Α' 222) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές. 2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.»
- **Επειδή,** στις διατάξεις του ΚΦΑΣ (ν. 4093/2012), ο οποίος, σύμφωνα με το άρθρο 13, τέθηκε σε ισχύ από 01/01/2013, δεν υπάρχει πρόβλεψη απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών ή ανακριβών.
- **Επειδή,** με την κατάργηση του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) αντικειμενικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών διενεργείται μόνο στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 32 του ΚΦΕ, όπως ίσχυσε μετά την τροποποίησή του με το ν. 4110/2013, ήτοι στις περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίων, μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων, τήρησης κατώτερης κατηγορίας βιβλίων και μη επίδειξης βιβλίων στον τακτικό έλεγχο μετά από 2 έγγραφες προσκλήσεις.

- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013 υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις: 1) Μη έκδοση ενός (1) Τ.- Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά χρυσών κοσμημάτων αξίας 80,00€ 2) Μη έκδοση τεσσάρων (4) Τ.- Δ.Α. (<1.200,00€) για την αγορά χρυσού & κοσμημάτων με αξίες α) 575,00€, β) 770,00€ γ) 287,00€ και δ) 935,00€ 3) Μη έκδοση οχτώ (8) Τ.- Δ.Α. (>1.200,00€) για την αγορά χρυσού & κοσμημάτων με αξίες α) 3.165,00€, β) 2.230,00€ γ) 3.260,00€, δ) 5.685,00€, ε) 2.181,00€, στ) 3.565,00€, ζ) 5.315,00 και η) 1.790,00€ και 4) Μη έκδοση τουλάχιστον ενός Τ.-Δ.Α. (>1.200,00€), χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, για την αγορά (κοσμημάτων – χρυσού - ασημιού) συνολικής αξίας 66.563,04€
- **Επειδή**, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αγοράς δεν δικαιολογούν την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον αντικειμενικό (εξωλογιστικό) προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Η ελεγκτική αρχή όφειλε, βάσει των κείμενων διατάξεων να προσδιορίσει τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης λογιστικά.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης προσφυγής της φορολογικής αρχής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων γίνεται αποδεκτός για την χρήση 2013 ενώ απορρίπτεται για τις χρήσεις 2011 & 2012.

Αναφορικά με τον ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής του Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 2011 & 2012

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2859/00 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 περιέρχονται 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**, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2011 & 2012 ήταν μεγάλης έκτασης συγκριτικά με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική διοίκηση, εφαρμόζοντας την κατά τον κρίσιμο χρόνο ισχύουσα νομοθεσία, προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στη φορολογία του Φ.Π.Α., συμφώνως προς τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία του εισοδήματος, καταλογίζοντας τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας.

- **Επειδή**, τα επιβληθέντα πρόστιμα Κ.Β.Σ. είναι κυρώσεις διοικητικές, η επιβολή των οποίων δεν προϋποθέτει την ύπαρξη δόλου ή πρόθεσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης, την έλλειψη των οποίων επικαλείται η προσφεύγουσα.
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθά επιβλήθηκαν κυρώσεις στην χρήση 2012 για την παράβαση της μη έκδοσης τριών (3) ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ - ΔΕΛΤΙΩΝ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Τ.ΔΑ.) αγοράς χρυσών κοσμημάτων συνολικής αξίας 337,00 Ευρώ, καθώς τα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί, απλώς εκ παραδρομής έφεραν λανθασμένα στοιχεία αντισυμβαλλομένου. Από την αντιπαραβολή ωστόσο του τηρούμενου από την προσφεύγουσα Βιβλίου «Εισαγωγαί – Αγοραί» με τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία δεν προκύπτει πλήρης ταύτιση μεταξύ αυτών, κυρίως σε ότι αφορά το ονοματεπώνυμο των αντισυμβαλλομένων, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ότι αφορούν την ίδιες συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ορθώς επέβαλε τα εν λόγω πρόστιμα Κ.Β.Σ. τις υπό κρίση περιόδους και προσδιόρισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2011 & 2012, ενώ ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής του Φ.Π.Α. στην διαχειριστική περίοδο 2013.

- **Επειδή**, στην φορολογία του Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα στις φορολογητέες εκροές της χρήσης 2013 δεν συνυπολογίσθηκαν, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, τα χρηματικά ποσά που βρέθηκαν στο σπίτι της και αφορούν προσαύξηση της περιουσίας της από άγνωστη ή αιτία, κατ' εφαρμογή του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και επηρεάζουν μόνο τη φορολογία του εισοδήματος.
- **Επειδή**, ωστόσο, όπως έχει ήδη αναφερθεί και ανωτέρω, η φορολογική αρχή μη νόμιμα προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2013, δεδομένου ότι μετά την εφαρμογή από 01/01/2013 του ν.4093/2012 αλλά και την τροποποίηση του άρθρου 32 του ν. 2238/94 με τον ν. 4110/2013, οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της μη έκδοσης τιμολογίων αγοράς δεν δικαιολογούν την προσφυγή σε αυτόν.
- **Επειδή**, η φορολογική αρχή για την χρήση 2013 προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, επί των οποίων επέβαλε τον Φ.Π.Α., συμφώνως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία του εισοδήματος, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	17.592,39€
<u>Πλέον:</u> Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	96.401,04€
<u>Πλέον:</u> Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων	9.062,56€
<u>Μείον</u> Ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές	16.881,00€
Φορολογητέες εκροές	106.174,99€

Από την επισκόπηση ωστόσο των οικείων εκθέσεων ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ότι το ποσό των 96.401,04€ αφορά αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό των 96.401,04€ ταυτίζεται πλήρως με την συνολική αξία των μη εκδοθέντων τιμολογίων αγοράς, για τα οποία καταλογίσθηκαν σχετικές παραβάσεις στην χρήση 2013, κατόπιν επεξεργασίας επισήμων και ανεπισήμων βιβλίων καθώς και κατόπιν διενέργειας ελέγχου κλειστής αποθήκης

Δεδομένου λοιπόν ότι από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης προέκυψε απόθεμα (χρυσού- ασημιού) μεγαλύτερο (και όχι μικρότερο) από αυτό που θα έπρεπε να έχει στην διάθεσή της η προσφεύγουσα βάσει των τηρούμενων βιβλίων της, δεν τεκμηριώνεται απόκρυψη πωλήσεων για την χρήση 2013 και ως εκ τούτου μη ορθά η φορολογική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά το ποσό των 96.401,04€.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής Φ.Π.Α. στην χρήση γίνεται αποδεκτός, σε ότι αφορά τις φορολογητέες εκροές, οι οποίες εσφαλμένα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά στο ποσό των 106.174,99€, αντί του ορθού ποσού (με λογιστικό προσδιορισμό) 17.592,39€.

Ως προς τους επιμέρους ισχυρισμούς που αφορούν τα κέρδη από τον στοιχηματισμό παρέλκει η εξέτασή τους, καθώς κρίνεται ότι προβάλλονται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι το πόρισμα του ελέγχου αναφορικά με τα κέρδη αυτά επηρεάζει αποκλειστικά την φορολογία εισοδήματος και δεν ασκεί καμία επιρροή στις προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. Κ.Φ.Α.Σ. και Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 2013.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23§1 του Ν. 4174/13: «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 τη θεωρία, αλλά και τη νομολογία η μη τήρηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (και συνακόλουθα του Κ.Φ.Α.Σ.) συνιστά τυπική παράβαση, που επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις, χωρίς να απαιτείται υπαιτιότητα, ο δε παραβάτης δεν δύναται να επικαλείται άγνοια ή πλάνη (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Ε' Έκδοση, σελ. 676*).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η παράβαση της μη έκδοσης ενός τιμολογίου αγοράς ύψους 80,00€ δεν οφείλεται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης δεν επαρκεί ώστε να την απαλλάξει από τις προβλεπόμενες κυρώσεις.
- **Επειδή**, αναφορικά με την διενέργεια ελέγχου κλειστής αποθήκης στα ευρήματα που βρέθηκαν εντός της οικίας της προσφεύγουσας, ο ισχυρισμός ότι αυτά αποτελούν οικογενειακά κειμήλια και όχι αντικείμενα που σχετίζονται με την εμπορική της δραστηριότητα δεν ευσταθεί για τους ακόλουθους λόγους: Σύμφωνα με την από/2014 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της το ισόγειο της οικίας της προσφεύγουσας λειτουργούσε ουσιαστικά ως εργαστήριο, καθώς βρέθηκαν εκεί ένας πάγκος με εργαλεία, ένα τραπέζι, ένας καναπές κι ένα χρηματοκιβώτιο. Ο ίδιος ο υιός της προσφεύγουσας δήλωσε στους ελεγκτές την ώρα του ελέγχου ότι ο συγκεκριμένος χώρος χρησιμοποιείτο για μικροεπισκευές. Εντός του χρηματοκιβωτίου βρέθηκαν δύο βαλίτσες η μια εκ των οποίων περιείχε χρήματα και πλάκες χρυσού και η άλλη κοσμήματα. Ορισμένα δε από τα κοσμήματα που βρέθηκαν συμπεριλαμβάνονταν στο βιβλίο πελατών της επιχείρησης, όπως προέκυψε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην συνέχεια στο Αστυνομικό Τμήμα
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της προσφυγής προσκομίζει το με αρ.-2013 τιμολόγιο αγοράς χρυσού 7.035 γραμμαρίων της εταιρίας, με έδρα τη, νόμιμος εκπρόσωπος της οποίας είναι ο υιός της προσφεύγουσας, που διαμένει στην ίδια με την προσφεύγουσα οικία, όπου βρέθηκαν πλάκες χρυσού, κοσμήματα και μετρητά, επικαλούμενη ότι μέρος του κατασχεθέντος χρυσού αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Ωστόσο, από την επισκόπηση του εν λόγω τιμολογίου σε συνδυασμό με τα ευρήματα του ελέγχου, δεν προκύπτει ταύτιση μεταξύ αυτών, ως προς την ποσότητα, το βάρος και την περιεκτικότητα του χρυσού. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πρωτόκολλο καταμέτρησης την ώρα του ελέγχου βρέθηκαν 12 πλάκες χρυσού συνολικού βάρους 6.770 γρ., 3 Φύλλα χρυσού βάρους 180 γρ. και ψίγματα χρυσού βάρους 105 γρ. , ενώ σύμφωνα με το τιμολόγιο από τηνπροκύπτει ότι αγοράσθηκαν 2.000 γραμμάρια χρυσός 995 καρατίων και 5.035 γραμμάρια χρυσά κοσμήματα 550 Καρατίων.

Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά του ελέγχου, τόσο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα κοσμήματα, που βρέθηκαν εντός του χρηματοκιβωτίου και κατασχέθηκαν, ήταν οικογενειακά κειμήλια όσο και ο ισχυρισμός ότι μέρος του χρυσού που βρέθηκε αφορά συναλλαγή της εταιρίας του υιού της, απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι και ουσιαστικά αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου που ορίζονταν στην υπ' αρ.-2016 εντολή.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **25§1 του Ν. 4174/13**: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:
α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».
- **Επειδή**, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.
Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :
Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.
Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»
- **Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».
- **Επειδή**, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : «Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

- **Επειδή**, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».
- **Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.
- **Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).
- **Επειδή**, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου κρίνεται απορριπτέος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης του άρθρου 9 του Συντάγματος, λόγω απουσίας δικαστικού λειτουργού κατά την διάρκεια του ελέγχου στην οικία της προσφεύγουσας και του υιού της.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 25§3 του Ν. 4174/13: «Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού».

- **Επειδή**, όπως προκύπτει από την/2014 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της η έρευνα που διενεργήθηκε από το τμήμα ...της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων στις2013 στην οικία της προσφεύγουσας και του υιού της, του, πραγματοποιήθηκε με τη συνοδεία αστυνομικής δύναμης από το Α.Τ. αλλά και Δικαστικού Λειτουργού, της κας, ο ορισμός της οποίας είχε ζητηθεί από την Εισαγγελία Πρωτοδικών, με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ4-2013 έγγραφο της ανωτέρω υπηρεσίας. Εν συνεχεία, η Εισαγγελία Πρωτοδικών με το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ4-2013 έγγραφό της γνωστοποίησε στην τον ορισμό της προαναφερθείσας Ειρηνοδίκου για την επικείμενη κατ' οικον έρευνα στις-2013. Η εν λόγω Ειρηνοδίκηςσυνόδευσε το συνεργείο ελέγχου τόσο στην οικία της προσφεύγουσας, συνυπογράφοντας την έκθεση έρευνας όσο και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων όπου παραδόθηκαν τα μετρητά που βρέθηκαν και δεσμεύτηκαν εντός της οικίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του άρθρου 9 του Συντάγματος λόγω απουσίας δικαστικού λειτουργού, κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αρ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε Α.Φ.Μ. ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας στην χρήση 2013 και συγκεκριμένα:

- Την επικύρωση: α) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Β.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, β) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Β.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, γ) της υπ' αρ.2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων – Κ.Φ.Α.Σ. – διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, δ) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ε) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και στ) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

-Την ακύρωση: της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, για τη χρήση 2013 ο φόρος προστιθέμενης αξίας προσδιορίζεται ως ακολούθως:

<u>ΑΝΑΛΥΣΗ</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
Αξία φορολογητέων εκροών	711,39€	106.174,99€	711,39€	-105.463,60€
Αξία φορολογητέων εισροών	2.689,09€	2.689,09€	2.689,09€	0,00€
Φόρος εκροών	163,62€	24.420,25€	163,62€	-24.256,63€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	611,88€	611,88€	611,88€	0,00€
Πιστωτικό υπόλοιπο	448,26€	0,00	448,26€	448,26€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00€	23.808,37€	0,00€	-23.808,37€
Πρόσθετος Φόρος	0,00€	28.570,04€	0,00€	-28.570,04€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά που καταλογίστηκε από τον έλεγχο	0,00€	448,26	0,00€	-448,26€
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00€	52.826,67€	0,00€	-52.826,67€

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάσει ελέγχου</u>	<u>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάσει απόφασης ΔΕΔ</u>	<u>Διαφορά</u>
Φόρος προστιθέμενης αξίας	603,19€	603,19€	0,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει ελέγχου</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ</u>	<u>Διαφορά</u>
Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ.	1.333,34€	1.333,34€	0,00€
Σύνολο Φ.Π.Α.	1.713,69€	1.713,69€	0,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει ελέγχου</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ</u>	<u>Διαφορά</u>
Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ.	1.200,00€	1.200,00€	0,00€
Σύνολο Φ.Π.Α.	1.524,29€	1.524,29€	0,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει ελέγχου</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ</u>	<u>Διαφορά</u>
Πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Φ.Α.Σ	24.771,85€	24.771,85€	0,00€
Σύνολο Φ.Π.Α.	52.826,67€	0,00€	-52.826,67€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.