



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27-01-2020

Αριθμός απόφασης: **212**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/27-09-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην
....., κατά:

1. Της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρ. 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

2. της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1. Την υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρ. 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

2. την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η

τροποποίηση καθώς και τις από 31/07/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου προστίμου και μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/27-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », 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:

A. Με την υπ' αρ. /2019 προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **31.800,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013 λόγω παραβάσεων των διατάξεων των άρθρ. 36§5δ του ν. 2859/2000, άρθρ.14, 13§1, 18§1, και 54 του ν. 4174/2013 και άρθρ.6,7 και 8 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

1. Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα του άρθρου 36§ 5δ του Ν. 2859/00 όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών –υπηρεσιών άρθρων 11 παράγραφοι 1 και 2 και 12 του Ν. 2859/00, για τους ημερολογιακούς μήνες 1ος , 3ος , 4ος , 5ος , 9ος, 12ος του έτους 2014 (και ΑΥΟ ΠΟΛ 1127/2009).

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **600,00 €**, ήτοι 6 περιπτώσεις X 100,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

2. Υποβολή ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 36§ 5δ του Ν. 2859/00 όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών – υπηρεσιών των άρθρων 11 παράγραφοι 1 και 2 και 12 του Ν. 2859/00, για τους ημερολογιακούς μήνες 6ος, 7ος του έτους 2014 (και ΑΥΟ ΠΟΛ 1127/2009)

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **200,00 €**, ήτοι 2 περιπτώσεις X 100,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

3. Υποβολή ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατάσταση ΜΥΦ κατά παράβαση των άρθρων 14 παρ.3,4 και 54 του ν.4174/2013 ως ισχύει).

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **100,00 €**, ήτοι 1 περιπτώσεις X 100,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

4.Υποβολή ελλιπών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ μηνών 1ος, 2^{ος}, 3ος, 4ος, 5ος, 6ος, 7ος,11ος και 12ος του έτους 2014 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 1 και 54 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 35,36,38 ν.2859/2000.

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **900,00 €**, ήτοι 9 περιπτώσεις X 100,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

5. Μη έκδοση εκατόν ενενήντα οκτώ (199) στοιχείων εσόδου συνολικής αξίας 107.425,61€ (Σημείωση: προφανώς ο έλεγχος αναφέρεται σε εκατόν είκοσι μία (121) περιπτώσεις, όπως αυτό προκύπτει από την σχετική κατάσταση) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. .

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **30.000,00€**. Υφίσταται ο περιορισμός του άρθρου 54 § 3 του Κ.Φ.Δ..

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. θ', § 2 περ. γ' ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Το εν λόγω πρόστιμο της μη έκδοσης στοιχείων ύψους 30.000,00 ευρώ προσδιορίστηκε με τον περιορισμό του άρθρου 54 παρ.3 του ν.4174 ως ίσχυε για την ελεγχόμενη περίοδο .

Ήτοι 121 περιπτώσεις X 500,00= 60.500,00€ με περιορισμό στα 30.000,00 ευρώ.

Β. Με την υπ' αρ./2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 ποσού 3.996,35 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.198,90 €, ήτοι συνολικό ποσό **5.195,25 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας εκδόθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από 31-07-2019 εκθέσεις, μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, και προστίμου, της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, αναφέροντας τα κάτωθι:

«.....Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, εκδόθηκε η με αριθμό/2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου σε βάρος μας για τις χρήσεις 2013 - 2014. Η εντολή αυτή αποτέλεσε συνέχεια της με αριθμό/2015 αρχικής εντολής, συνέπεια της με αριθμ. πρωτ./2015 αίτησής μας επιστροφής ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 2014.

Να σημειωθεί ότι κατά την εξέλιξη του σχετικού ελέγχου δυνάμει της υπ' αρ./2015 εντολής, κατόπιν ψήφησης του Ν. 4446/2016, έγιναν εκ μέρους μας διορθώσεις και συμπληρωματικές εγγραφές στα πλαίσια του Ν. 4446/2016 και υπεβλήθησαν τροποποιητικές δηλώσεις για ι) τη φορολογία εισοδήματος και ιι) φορολογία ΦΠΑ όπου ήταν επιτρεπτό με ΠΟΛ 1115/2017 (ήτοι μόνο αν ήταν μηδενικές ή προέκυπτε χρεωστικό υπόλοιπο).

Δια των σχετικών αυτών δηλώσεων αποκαλύψαμε οικειοθελώς το σύνολο της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης για την οποία δεν είχαμε εκδώσει παραστατικά και εξειδικεύσαμε στο από 10-5-2017 υπόμνημά μας τι

ποσά αφορούσε η οικειοθελής αποκάλυψη – δήλωση. Επίσης κατόπιν υποδείξεων του ελέγχου προβήκαμε και σε λοιπές διορθώσεις στις εγγραφές των βιβλίων μας και σε επιμερισμό των εσόδων μας από λιανικές πωλήσεις σε 95% ποσοστό έσοδα από δωμάτια με ΦΠΑ 6,5% και 5% έσοδα από εστιατόριο/πρωινό με ΦΠΑ 13%.

Συγκεκριμένα δηλώσαμε με την από 22-3-2017 τροποποιητική δήλωση μας Ν. 4446/2016 για το φορολογικό έτος 2014 σε συνδ. με από 10-5-2017 υπόμνημά μας ως πρόσθετα μη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα το συνολικό καθαρό ποσό των 74.587,00 ευρώ / συνολικής μεικτής αξία, ήτοι μαζί με ΦΠΑ ποσού 79.820,54 ευρώ (30.670,00 ευρώ αφορούσαν εισπράξεις από πελάτες booking και τα υπόλοιπα 49.150,00 ευρώ λοιπές διαφορές).

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, επειδή δεν ήταν δυνατή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1115/2017 η υποβολή δηλώσεων για τους μήνες που προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο και μετά την πρόσθεση/ επιμερισμό του προαναφερόμενου συνολικού ποσού στους μήνες που αντιστοιχούσε, υποβάλαμε χρεωστική δήλωση βάσει Ν. 4446/2016 ως προς τον μήνα 10/2014.

Κατόπιν αυτών συμμορφωμένοι με τις υποδείξεις του ελέγχου, αποκαλύψαμε οικειοθελώς επιπλέον καθαρή αξία ποσού 74.587,00 ευρώ και μεικτή με ΦΠΑ ποσού 79.820,54 ευρώ, για την οποία πρόσθετη αξία, βάσει των όσων όριζε το άρθρο 59 Ν. 4446/2016 απαλλασσόμασταν της επιβολής πρόσθετων κυρώσεων, επιβολής προστίμων κώδικα κ.ο.κ. Εξάλλου δυνάμει των σχετικών νομίμων υποβληθέντων δηλώσεων, η δηλωθείσα αποκαλυπτόμενη αξία σε κάθε περίπτωση έπαψε να θεωρείται αποκρυβείσα, συνθήκη απαραίτητη για την επιβολή της κύρωσης μη έκδοσης απόδειξης ως προς την σχετική ύλη.

Σύμφωνα λοιπόν με τα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων μας, όπως αναμορφώθηκαν με τις τροποποιητικές δηλώσεις Ν. 4446/2016, για το έτος 2014 δηλώσαμε στο εισόδημα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την ξενοδοχειακή μας επιχείρηση, ποσού 319.983,88 ευρώ. Για τη φορολογία ΦΠΑ δεν ήταν δυνατή, με υποβολή ξεχωριστών ανά μήνα δηλώσεων, η εναρμόνιση του συνόλου των φορολογητέων εκροών μας αντίστοιχα, επειδή λόγω υψηλού πιστωτικού υπολοίπου που είχαμε ύστερα από πραγματοποιηθείσες επενδύσεις, οι σχετικές δηλώσεις πλην μηνός 10/2014, παρέμεναν και μετά την προσθήκη των σχετικών εκροών πιστωτικές και έτσι δεν ήταν δυνατή η υποβολή τροποποιητικών σύμφωνα με ΠΟΛ 1115/2015 για το σύνολο των μηνών του έτους 2014.

.....

Δυστυχώς στην ένδικη υπόθεσή μας, όπως θα αναπτυχθεί και κατωτέρω, μία επιχείρηση που αρχικά είχε δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στο εισόδημα, χωρίς ΦΠΑ ποσού 243.396,04 ευρώ και κατόπιν τροποποιητικών δηλώσεων έσοδα ποσού 319.983,88 ευρώ και κέρδη 75.775,12 ευρώ, κρίθηκε, από τον έλεγχο αυθαίρετα και ατεκμηρίωτα, για το έτος 2014, υπόλογη για παραβάσεις μη έκδοσης 199 στοιχείων εσόδου - αποδείξεων συνολικής αξίας 107.425,16 ευρώ.

Τούτο συνέβη ιδίως διότι στα πλαίσια της υπ' αρ./2019 εντολής, εισπράξεις από κάρτες μέσω POS σε λογαριασμό μας στην συνολικού ποσού 42.519,61 ευρώ και από την συνολικού ποσού 31.939,33 ευρώ, κρίθηκαν συλλήβδην από τον έλεγχο, χωρίς καμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση και αιτιολογία ότι ήταν όλες, πέραν αμφιβολίας, ποσά εισπράξεων για τα οποία δεν είχε εκδοθεί απόδειξη και δεν είχε δηλωθεί η αξία τους πουθενά στις φορολογικές μας δηλώσεις. Επίσης κρίθηκε ότι στοιχειοθετείται

παράβαση μη έκδοσης 104 αποδείξεων συνολικής αξίας 30.670,00 ευρώ από πελάτες από τη booking, καίτοι όπως αναγνώρισε και ο έλεγχος οι εισπράξεις αυτές είχαν δηλωθεί από εμάς πριν τον παρόντα έλεγχο με δήλωση του Ν. 4446/2016.

Έσφαλε η φορολογική αρχή ως προς την κρίση της και κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, με πλημμελή έρευνα και αιτιολογία και κατά κακή εκτίμηση των αποδείξεων και των στοιχείων, μας επέβαλε το ένδικο πρόστιμο συνολικού ποσού 31.800 ευρώ και προέβη σε υπέρογκο ανακαθορισμό των φορολογητέων εκροών μας, ενώ οι αποδιδόμενες σε βάρος μας παραβάσεις ήταν αβάσιμες όπως θα αναπτυχθεί κατωτέρω όσον αφορά:

- I) την επιβολή προστίμου 900 ευρώ (9 * 100) για υποβολή 9 ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ενώ δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αυτές σύμφωνα με ΔΕΔ 1791/2019.
- II) επιβολή προστίμου ποσού 30.000 ευρώ για δήθεν μη έκδοση 199 στοιχείων εσόδου συνολικής αξίας 107.425,61 ευρώ, για τις οποίες δεν υφίστατο και δεν αποδεικνύεται σχετική παράβαση.
- III) Τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών μας.

1ος λόγος προσφυγής.

Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι για τις αναφερόμενες κρατήσεις από booking του έτους 2014 (σελ. 10-14 έκθεσης ελέγχου), συνολικού ποσού 30.670,00 ευρώ στοιχειοθετείται η παράβαση μη έκδοσης 104 στοιχείων εσόδου – αποδείξεων.

Η κρίση του ελέγχου ως προς την στοιχειοθέτηση της παράβασης μη έκδοσης 104 φορολογικών στοιχείων κατά παραβίαση του άρθρου 54 περ' θ παρ. 1 Ν. 4174/2013 είναι μη νόμιμη καθώς η στοιχειοθέτηση αυτής και η επιβολή αντίστοιχου προστίμου ισόποσης αξίας προϋποθέτει σωρευτικά i) όχι μόνο τη μη έκδοση ενός στοιχείου για μία συναλλαγή αλλά ii) και την απόκρυψη της συναλλαγής, ήτοι την αδυναμία διαπίστωσής της από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου ως και από τις υποβληθείσες από αυτόν δηλώσεις. Σε περίπτωση που οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν το σχετικά στοιχεία μπορούν να εντοπιστούν, όπως ακριβώς έγινε στη περίπτωσή μας (πρβλ σελ. 10 ένδικης έκθεσης ελέγχου όπου αναγνωρίζεται η δήλωση των ποσών booking με δήλωση Ν. 4446/2016) όπου δηλώθηκε από εμάς η συνολική μη εκδοθείσα αξία - εξομοιούμενης της ενέργειας αυτής επί της ουσίας με εκπρόθεσμη έκδοση των οικείων παραστατικών (δια της οποίας σύμφωνα με ΠΟΛ 1252/2015 δεν επιβάλλονται πρόστιμα μη έκδοσης), τότε δε στοιχειοθετούνται ισόποσες αυτοτελείς παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων εσόδων. [πρλβ ανάλογη κρίση ΣτΕ 3718/2011, Α' ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΝΟΜΟΣ, ΔΦΟΡΝ 2012/873, ΚΒΣ και επιβολή προστίμου. Επίσης 442/2013 ΔΕφΧαν – Σε αμφότερες αναφέρεται ότι για την στοιχειοθέτηση της παράβασης μη έκδοσης στοιχείου απαιτείται σωρευτικά i) μη έκδοση + ii) απόκρυψη].

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το άρθρο 59 Ν. 4446/2016 η αποκάλυψη της αποκρυβείσας ύλης με δηλώσεις του οικείου νόμου, απαλλάσσει τον φορολογούμενο από την επιβολή λοιπών κυρώσεων και προστίμων ως προς την ύλη αυτή. Άρα στην περίπτωσή μας επειδή υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση Ν. 4446/2016

φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2014, στην οποία δηλώθηκε η σχετική ύλη εισπράξεων από booking, ως και δήλωση ΦΠΑ μόνο για τον μήνα που επέτρεπε η διοίκηση σύμφωνα με ΠΟΛ 1115/2017, απαλλασσόμαστε σε κάθε περίπτωση της επιβολής προστίμου κώδικα για μη έκδοση 104 αποδείξεων επί της ύλης αυτής, εφαρμοζόμενου του άρθρου 59 Ν. 4446/2016.

2ος λόγος προσφυγής.

Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι για το ένδικο έτος 2014, οι εισπράξεις από POS ποσού 42.519,61 ευρώ μέσω και ποσού 31.939,33 ευρώ από τυγχάνουν στο σύνολο τους ποσά, για τα οποία δεν εκδώσαμε αποδείξεις – 37 για πληρωμές από και 58 για πληρωμές από

1. Ο φορολογικός έλεγχος χωρίς καμία παντελώς αιτιολογία και ελεγκτική επαλήθευση κρίνει για το έτος 2014, ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ των εισπράξεων πελατών μέσω καρτών POS, ήτοι σύνολο 74.458,94 ΕΥΡΩ (42.519,61 + 31.939,33) ως αποκρυσταλλώσα ύλη για την οποία κατά την κρίση του δεν έχει εκδοθεί καμία απόδειξη, τη στιγμή που η επιχείρησή μας βάσει και των τροποποιητικών δηλώσεων Ν. 4446/2016 είχε δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 319.983,88 ευρώ χωρίς να περιληφθεί σε αυτά ο ΦΠΑ.

2. Ο φορολογικός έλεγχος κατά παραβίαση του συνόλου των ανωτέρω τιθέμενων διατάξεων, δικαστικών αποφάσεων και δικαιϊκών αρχών, ενάντια σε κάθε έννοια χρηστής διοίκησης αποκλείει, χωρίς καμία περαιτέρω επαλήθευση την δυνατότητα οι ανωτέρω εισπράξεις ποσού 74.458,94 ευρώ να είναι ικανές να δικαιολογηθούν και να προέρχονται από μέρος των εσόδων της εταιρίας συνολικού ποσού 319.983,88 ευρώ ενώ όφειλε αν ήθελε να κρίνει το αντίθετο να εξετάσει, να εξηγήσει και να αποδείξει ότι όλες οι δηλωθείσες εισπράξεις μας – αποδείξεις που κόψαμε πληρώθηκαν σε μετρητά στο σύνολό τους.

3ος λόγος προσφυγής.

Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου για μη έκδοση ενός τουλάχιστον ενός παραστατικού αξίας 2.296,67 ευρώ από το εστιατόριο.

Η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη και αβάσιμη γιατί όπως έχει γίνει δεκτό από τον έλεγχο το ξενοδοχείο μας πραγματοποιούσε πωλήσεις δωματίων με πρωινό. Επομένως η αποδιδόμενη διαφορά μεταξύ πωλήσεων - αγορών δικαιολογείται από το γεγονός ότι το σχετικό «περίσσευμα» αγορών δύναται να αναλώθηκε σε πρωινό. Επομένως πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης μίας απόδειξης και ως προς αυτό το ποσό.

4ος λόγος προσφυγής.

Από το συνδυασμό όσων εκτενώς αναφέρουμε στους λόγους 1-3 της παρούσης προσφυγής και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι με την τροποποιητική δήλωση Ν. 4446/2016 αποκαλύψαμε πρόσθετη ύλη στη φορολογία εισοδήματος ποσού 74.587,00 ευρώ, αφ' ης στιγμής δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή διαφορά εκροών ποσού 102.938,15 ευρώ, πρέπει η διαφορά φορολογητέων εκροών δυνάμει της υπ' αρ. /2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ έτους 2014 να μειωθεί στο ποσό των 74.587,00

ευρώ, ήτοι σε ποσό ίσο με αυτό που δηλώσαμε αντίστοιχα στη φορολογία εισοδήματος και να μεταρρυθμιστεί ανάλογα αυτή η προσβαλλόμενη πράξη.

5ος λόγος προσφυγής.

Επικουρικό αίτημα εφαρμογής ευμενέστερων διατάξεων άρθρου 58 α Ν. 4174/2017 και προβλέψεων άρθρ. 3 & 7 Ν. 4337/2015, κατ' ορθή εφαρμογή άρθρου 7 Ν. 4337/2015 άλλως σε κάθε περίπτωση κατ' επίκληση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης.

.....

Επειδή κάθε άλλη αντίθεση μεταβατική διάταξη που απαγορεύει τον σχετικό υπολογισμό προστίμου σύμφωνα με το ευμενέστερο για την ίδια ακριβώς παράβαση άρθρο 58 α Ν. 4174/2013, είναι ανίσχυρη ως αντισυνταγματική όπως πρόσφατα κρίθηκε με την απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του ΣτΕ 1389/2019.

Επειδή οι φορολογικές παραβάσεις από 1-1-2014 μέχρι σήμερα ρυθμίζονται από τον ίδιο κώδικα, ήτοι τον Ν. 4174/2013 και διέπονται από το ίδιο καταρχήν πλαίσιο.

Επειδή κατόπιν αυτών ακόμα και αν ήθελε απορριφθούν οι προαναφερόμενοι λόγοι της προσφυγής μας και κριθούν βάσιμες οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι δεν εξεδόθησαν 199 αποδείξεις συνολικού ποσού 107.425,61 ευρώ πρέπει επικουρικά σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, της ισότητας και αρχής της αναδρομικής εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης να μεταρρυθμιστεί το πρόστιμο ποσού 30.000 στο 50% της αξίας ΦΠΑ που αναλογεί στην φερόμενη ως αποκρυβείσα αξία και συγκεκριμένα:

Το ποσό των 107.425,61 σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από τον έλεγχο αναλογεί κατά 95% σε έσοδα υποκείμενα σε 6,5 % ΦΠΑ και σε 5% έσοδα υποκείμενα σε 13% ΦΠΑ.

Αρα:

A. 102.054,3 ευρώ έσοδα με 6,5% ΦΠΑ, ήτοι ΦΠΑ 6.228,67 ευρώ ΦΠΑ.

B. 5.371,28 έσοδα με 13% ΦΠΑ, ήτοι ΦΠΑ 617,93 ευρώ.

Ήτοι σύνολο ΦΠΑ 6.846,60 ευρώ και πρόστιμο βάσει άρθρου 58 α Ν. 4174/2013 = $6.846,60 \cdot 50\% = 3.423,30$ ευρώ.

Επομένως γενομένου δεκτού του λόγου αυτού της προσφυγής πρέπει αν δεν ακυρωθεί εν' όλω κατά το ποσό των 30.000 ευρώ που αφορά μη έκδοση αποδείξεων, να μειωθεί αυτό στο ποσό των 3.423,30 ευρώ.

6ος λόγος προσφυγής.

Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου 900 ευρώ ($9 \cdot 100$) για υποβολή 9 ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2014 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ενώ δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αυτές σύμφωνα με ΔΕΔ 1791/2019.»

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 ν.4446/2016:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των

αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ίδιου νόμου:

«4. α. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ίδιου νόμου:

«1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των [άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013](#) ή του [άρθρου 7 του Ν. 4337/2015](#) (Α' 129) ή του [άρθρου 6 του Ν. 2523/1997](#) ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 46 του Ν. 4174/2013](#), και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ίδιου νόμου:

«2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.»

Επειδή, σύμφωνα με την **πολ.1006/2017** - Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α΄ του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν . 4446/2016 (Α΄ 240).

Στο άρθρο 8 , περιπτώσεις υπαγωγής αναφέρεται ότι : «Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το Ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, **δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και αφορά την ίδια φορολογική περίοδο και το ίδιο φορολογικό αντικείμενο που αναφέρεται στην εντολή ελέγχου**, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την ολοκλήρωση της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο και τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Ομοίως, εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη των εκδοθεισών πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και υπό τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων θα τροποποιούνται αναλόγως, με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε.

β. Εφόσον η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ομοίως, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

γ. **Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση α΄ της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.**

δ. Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση β΄ της παρούσας

παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων

.....

Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως ή μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, αντιστοίχως.

4. Οι υποβαλλόμενες σύμφωνα με τον Ν. 4446/2016 δηλώσεις, επαληθεύονται και αξιολογούνται πριν η Φορολογική Διοίκηση προβεί στην έκδοση ή την τροποποίηση της εκδοθείσας οριστικής πράξης, εφόσον επηρεάζουν το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την **πολ1009/2017** το άρθρο 59 Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση αναφέρεται ότι :

«Σε όσους υπαχθούν στη ρύθμιση δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 , για χρήσεις μετά την 1.1.2014, ούτε του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων της υποπερ. α' της περ. ιη' του άρθρου 3 του Ν. 3691/2008 , (αδίκημα φοροδιαφυγής) για τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις ή για τις παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές, εφόσον υποβληθούν δηλώσεις για όλες τις φορολογίες για τις οποίες υπάρχει σχετική υποχρέωση για τη συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ίδια **πολ1009/2017** στο κεφάλαιο ΦΠΑ- Τέλη και Ειδικές Φορολογίες αναφέρεται ότι :

« 2. Διευκρινίζεται ότι δηλώσεις ΦΠΑ με πιστωτικό υπόλοιπο δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57 και 58 του ως άνω νόμου. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.»

Επειδή, σύμφωνα με την ίδια **πολ 1115/2017** στο κεφάλαιο Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ αναφέρεται ότι :

«2. Επιπλέον, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, στη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις. Επομένως, δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις, έστω και αν με την τροποποιητική δήλωση πρόκειται να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προκύψει με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και ανεξάρτητα αν είχε πραγματοποιηθεί η επιστροφή του

φόρου ή όχι. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προκειμένου να μη επιβληθούν παραβάσεις και πρόστιμα για φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται σε υποβαλλόμενες δηλώσεις με το ν.4446/2016 θα πρέπει με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις αυτές να αποκαθίστανται οι αποκρυβείσα αξία **για όλες στις φορολογίες**.

Επειδή, στην από 8-10-2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αναφέρεται:

«Από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις, ήτοι φορολογία εισοδήματος και περιοδική δήλωση ΦΠΑ 10/2014 δεν αποκαταστάθηκε η αποκρυβείσα αξία σε όλες τις φορολογίες όπως προκύπτει και από την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. η οποία προσδιορίστηκε από το υπόμνημα του ελεγχόμενου, τα στοιχεία που είχε προσκομίσει κατά την έναρξη του ελέγχου και τα στοιχεία που διαστρώθηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα.

Αναφέρουμε ότι :

Ο ελεγχόμενος προσκόμισε βιβλία και στοιχεία για την χρήση 01/01/2014-31/12/2014 κατά το έτος 2015.

Εν συνεχεία και μετά την κοινοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων με βάσει τις ευεργετικές διατάξεις του ν.4446/2016 προσήλθε και υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση στη φορολογία εισοδήματος καθώς και τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ μόνο για την περίοδο 01/10/2014-31/10/2014.

Στις 10/05/2017, φωτοαντίγραφο των ανωτέρω τροποποιητικών, προσκομίστηκαν στο έλεγχο με σχετικό υπόμνημα στο οποίο καταγράφηκαν αναλυτικά τι περιλαμβάνονται σε αυτές καθώς και αναλυτικά καθολικά (ΣΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΜΟΡΦΗ) των λογαριασμών 1) 30.00.05 ΠΕΛΑΤΕΣ (ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ) , 2) 30.00.03 ΠΕΛΑΤΕΣ (ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ) και 3)30.00.04 ΠΕΛΑΤΕΣ (μη ΕΚΔΟΘ) .

Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω λογαριασμοί δεν συμπεριλαμβάνονται στα προσκομισθέντα βιβλία κατά το έτος 2015 ούτε και στους δημοσιευμένους ισολογισμούς της εταιρείας. Γεγονός που δεν μπορεί από το έλεγχο να θεωρηθεί ως στοιχείο καταχωρημένο στα βιβλία αφού έγινε μεταγενέστερα (δύο έτη αργότερα).

Από το έλεγχο λοιπόν όλων των προσκομισθέντων και των υποβληθέντων διαπιστώθηκε ότι με την αποκρυβείσα αξία που δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο δεν αποκαταστάθηκαν όλες οι φορολογίες ούτε καν η υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ 01/10/2014-31/10/2014 η οποία επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο .

Η μη έκδοση 104 στοιχείων εσόδου για ολοκληρωθείσες υπηρεσίες μέσω BOOKING είναι στοιχείο πραγματικό και αποδεκτό από τον ελεγχόμενο γεγονός, αφού η αξία των μη εκδοθέντων στοιχείων συμπεριλαμβάνεται στην τροποποιηθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όχι όμως και σε

τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των αντίστοιχων μηνών ήτοι 3ος , 4ος, 5ος, 6ος, 7ος , 8ος , 9ος και 12ος /2014 που αφορά η αποκρυβείσα αξία της μη έκδοσης.»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η κρινόμενη υπόθεση δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 59 του ν.4446/2016 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης και ακολούθως περί μη στοιχειοθέτησης της παράβασης της μη έκδοσης στοιχείων εσόδου σε εκατόν είκοσι μια περιπτώσεις (121), **είναι αβάσιμος.**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, στην από 8-10-2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αναφέρονται τα κάτωθι:

«Οι εισπράξεις πελατών μέσω πιστωτικών καρτών , οι οποίες δεν εμφανίζονταν στα βιβλία της ελεγχόμενης δηλώθηκαν ως αποκρυβείσα αξία με βάση το από 10/05/2017 υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης με τα συνημμένα στοιχεία τα οποία φορούσαν μια εκτύπωση αναλυτικού καθολικού με λογαριασμούς των τραπεζών και ως πελάτες χωρίς κανένα στοιχείο η απόκομμα POS .

Κατόπιν τούτου και προκειμένου να γίνει ορθή διάστρωση των προσκομισθέντων ζητήθηκε και πήραμε ηλεκτρονικά αντίγραφο των δύο αντίστοιχων τραπεζικών λογαριασμών με τις αναλυτικές εισπράξεις μέσω POS .

Από τον συνδυαστικό έλεγχο των δηλωθέντων, των εκδοθέντων παραστατικών κατά τις αντίστοιχες ημερομηνίες και των κινήσεων των τραπεζών ως αναλυτικά αναφέρονται τόσο στις οικείες εκθέσεις όσο και κατωτέρω διαπιστώθηκε ότι τα μη εκδοθέντα στοιχεία αναλύονται ως :

.....
(Ακολουθεί κατάσταση)

.....
(Ακολουθεί κατάσταση).....

Για τα ανωτέρω ενώ αποστείλαμε σημείωμα διαπιστώσεων με αναλυτικά τις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης, εντούτοις δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο από το ελεγχόμενο που να σχετίζει τα ανωτέρω ποσά με εκδοθέντα παραστατικά. Σημειώνεται δε, ότι η ανωτέρω τραπεζικές χρεώσεις POS, αναφέρονται από τον έλεγχο, ανά συναλλαγή και ανά ημέρα. Στα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο στοιχεία εμφανίζονται ως μηνιαία σύνολα χωρίς να προσκομισθούν τα αντίστοιχα στοιχεία πως προκύπτουν.

Τέλος ακόμα και από τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον ελεγχόμενο προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης ως προς το Φ.Π.Α. σε όλες τις φορολογικές περιόδους του έτους 2014.

Από τις καταστάσεις 13-24 που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου και από την οικεία έκθεση, προκύπτει η διαφοροποίηση ανά μήνα της φορολογητέα ύλης, ενώ ο ελεγχόμενος υπέβαλε μόνο για μία τροποποιητική με το ν.4446/2016 και όχι για το σύνολο του προσδιορισθέντος, από τον έλεγχο ποσού.

Ως προς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ότι μια επιχείρηση λαμβάνει μέσω πληρωμής με κάρτα περισσότερες από μια συναλλαγή και σε διαφορετικές ημερομηνίες και η «αποστολή» των συναλλαγών του πραγματοποιείται μεταγενέστερη μέρα μαζικά, δεν αμφισβητείται από το έλεγχο.

Ο ελεγχόμενος όμως εμφανίζει τις συναλλαγές τους με τους πελάτες του μετρητοίς στο ΤΑΜΕΙΟ ΤΟΥ, δεν προσκόμισε τα «Ζ» από τα τραπεζικά μηχανήματα POS ούτε και τα αντίγραφα από τις πληρωμές των πελατών του με POS που να στοιχειοθετούν τους ισχυρισμούς του.

Επίσης από τα τραπεζικά δεδομένα προκύπτουν δύο και περισσότερες συναλλαγές την ίδια μέρα, γεγονός που δείχνει ότι στην τράπεζα εμφανίζεται αναλυτικά η πίστωση του λογαριασμού ανά συναλλαγή.

Τέλος ο ίδιος ο ελεγχόμενος για το έτος 2014 προσκόμισε και αποδέχθηκε τις συναλλαγές του με τις κάρτες POS ως ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ως άνω αναφερόμενος δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, στην από 8-10-2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αναφέρονται τα κάτωθι:

«Ο ελεγχόμενος εμφάνιζε στα βιβλία του αγορές τροφίμων και ποτών καθώς και είδη για πρωινό χωρίς να εμφανίζονται πωλήσεις σε συντελεστή 13% πρωινό και εστίαση 23%. Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν ενδεικτικά κατά τους ανωτέρω μήνες αγορές ζυμαρικών, κρουασάν, μαρμελάδες, κουλούρια, αρτοπαρασκευάσματα, **θαλασσινά (γαρίδες, κουτσομούρα κ.λπ.), ποτά (κρασιά, αναψυκτικά, μπύρες κ.λπ.)**, είδη μαναβικής (ντομάτες, κρεμμύδια κ.λπ) **και κρέατα χωρίς ανάλογες πωλήσεις εστίασης και πρωινών.**

Ετησίως εμφανίζονται 12.689,87ευρώ αγορές για εστίαση –ΜΠΑΡ και 3.920,36ευρώ (λογ/σμοί 70.00.01.) αντίστοιχες πωλήσεις εστίασης- Μπαρ, που από την ανάλυση των -Ζ- προκύπτει ότι στην πλειοψηφία τους αφορά καφέδες, αναψυκτικά και ποτά. Επιπλέον κατά την 31/12/2014 δεν εμφανίζονται αποθέματα προς απογραφή.

Για λόγους χρηστής διοίκησης ο έλεγχος, ενώ στο σημείωμα διαπιστώσεων προσδιόρισε τις διαφορές τις μη έκδοσης για το φαγητά –ποτά ως την διαφορά 12.689,87ευρώ -3.920,36ευρώ = 8.759,51Ευρώ (αγορές -πωλήσεις) επαναπροσδιορίζει το ποσό της μη έκδοσης μόνο ως προς τα ποτά και τις αγορές στο συντελεστή ΦΠΑ 23% ήτοι 20.01.00.0023 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ ΦΠΑ 23% αξίας 2.837,03 μείον πωλήσεις εμπορευμάτων σε συντελεστή 23% 540,36€ διαφορά 2.296,67€ αξία μη έκδοσης σε εστίαση –μπαρ .

Τα ανωτέρω επαναπροσδιορίζονται διότι δεν είναι εφικτός από την τήρηση των λογαριασμών των αρχείων –βιβλίων, ο διαχωρισμός των ειδών που αφορούν σε πρωινό με αγορές σε συντελεστή ΦΠΑ 13% και αγορές για φαγητό και ο έλεγχος προσδιόρισε το πρωινό σύμφωνα με τα οριζόμενα στην πολ.1182/2011 και 1189/2013.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε μη έκδοση μόνο για φαγητό και ποτά σε συντελεστή 23% μη λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές που αφορούσαν πρωινό. Επίσης ΔΕΝ ΣΥΝΗΘΙΖΕΤΑΙ ΝΑ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΣΤΟ ΠΡΩΙΝΟ θαλασσινά (γαρίδες, κουτσομούρα κ.λπ.), ποτά (κρασιά, αναψυκτικά, μπύρες κ.λπ.).»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ως άνω αναφερόμενος τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας **είναι αβάσιμος.**

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ισχύουν τα ως άνω αναφερόμενα στον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, προβλέπεται ότι:

Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

Όπως στην παρ. 1 του άρθρου 54 προστέθηκε περίπτωση θ' με την περίπτωση 9.β της υποπαραγράφου Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014) και σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδια υποπαραγράφου του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2014 και μετά και

(*Ισχύει για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως 16/10/2015 όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.4337/2015.)

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.....

Όπως στην περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 καταργήθηκαν οι λέξεις «δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση» και αντικαθίστανται από τις λέξεις «πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων» και καταργήθηκε το τελευταίο εδάφιο της ίδιας περίπτωσης με την περίπτωση 9.στ της υποπαραγράφου Δ.2 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ

Α' 85/07-04-2014) και σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδια υποπαραγράφου του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2014 και μετά

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με την ερμηνευτική πολ.1252/2015 για την μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

«1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.»

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,. δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,. γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα. ».

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς. ».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:.... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53 - 62) και διευκρινίστηκε ότι για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς. Περαιτέρω, με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο και ειδικότερα, με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση, στη φορολογία του Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α. και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλου φορολογικού αντικειμένου πλην της φορολογίας Κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Επειδή, ως προς τους λοιπούς λόγους, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες..

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/27-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2014 και συγκεκριμένα την ακύρωση προστίμου ποσού **900,00€** που αφορά υποβολή ελλιπών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ μηνών 1ος, 2^{ος}, 3ος, 4^{ος}, 5ος, 6ος, 7ος, 11ος και 12ος του έτους 2014 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (περιπτ. α/α 4 της εν λόγω πράξης) .

2. την επικύρωση της υπ' αρ./31-7-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014.

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

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014

Α) Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013 συνολικό ποσό : 30.900,00 €

(υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου)

Β) Φ.Π.Α.

(υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Διαφορά φόρου	3.996,35 €
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας	1.198,90 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.195,25 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.