



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.04.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 793

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ.

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο παιδικών ενδυμάτων φόρος ποσού 8.765,38 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.382,69 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 705,19 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 13.853,26 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 108.736,92 € βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από αυτά της αξίας (393,00 €) του ληφθέντος με αριθμό τιμολογίου εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ., καθώς σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. β' του ν. 4172/2013 η εν λόγω αξία κρίθηκε κατώτερη της αγοραίας.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 6.649,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.324,84 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 687,32 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 10.661,84 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 89.670,85 € βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των

αναλογιών και επαναπροσδιορισμού του κόστους πωληθέντων (χωρίς να συνυπολογιστεί αξία αποθεμάτων έναρξης).

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 €, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. για την περίοδο 01/01-31/03/2015, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 €, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. για την περίοδο 01/01-31/03/2016, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εξαλείφθηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 823,24 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 6.927,03 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.463,51 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 10.390,54 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της (ως και των ακαθαρίστων εσόδων της) βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 90,39 € του ληφθέντος υπ' αριθ. τιμολογίου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη – ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εξαλείφθηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.052,07 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 5.526,79 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.763,39 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 8.290,18 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της (ως και των ακαθαρίστων εσόδων της) βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθμ. έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης (ΕΛΥΤ) (αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ). Από την ΕΛΥΤ πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, με χώρα προέλευσης την Τουρκία και παραλήπτη – εισαγωγέα την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ:....., με ελεγχόμενη περίοδο από την ίδρυσή της (... 2014) έως και ...-12-2016. Όπως διαπιστώθηκε, η ως άνω ατομική επιχείρηση δεν είχε καμία σχέση με την εισαγωγή των εμπορευμάτων. Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητά της ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ο εκτελωνισμός των εμπορευμάτων διενεργούνταν με αναγραφόμενες στα τιμολόγια υποτιμολογημένες αξίες και στη συνέχεια πραγματοποιούνταν η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα.

Περαιτέρω από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι πληρούνται προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ακόμη σύμφωνα και με την Ε. 2015/2020 πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 η οποία αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

- 1) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τις αγορές του, του υπ' αριθ. τιμολογίου καθαρής αξίας 393,00 € που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του Έδρασε απολύτως καλόπιστα και σύμφωνα με τα συναλλακτικά ήθη, χωρίς να γνωρίζει ότι ο εξέδιδε εικονικά τιμολόγια. Νομότυπα και προσηκόντως κατέβαλε το ποσό που του ζητήθηκε από τον ίδιο, έχοντας την εύλογη πεποίθηση ότι αυτό αντιστοιχεί στην πραγματική αγοραία αξία των προϊόντων που προμηθεύτηκε.
- 2) Η μη καταχώριση των ημερήσιων δελτίων εσόδων (Ζ) δεν συνιστά προσπάθεια φοροαποφυγής από μέρους της αλλά οφείλεται σε θέματα υγείας.
- 3) Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε λανθασμένη βάση υπολογισμού της αξίας των προϊόντων για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, με αποτέλεσμα να αχθεί σε εσφαλμένα και πλημμελή συμπεράσματα, ως προς το ποσοστό του περιθωρίου μικτού κέρδους (75%), καθόσον έλαβε υπόψη της, τις τιμές που ίσχυαν κατά το έτος 2021 και όχι κατά τα έτη 2015 και 2016. Περαιτέρω, η επιχείρηση προβαίνει για μεγάλα χρονικά διαστήματα του έτους, σε εκπτώσεις και προσφορές, γεγονός που οδηγεί σε μείωση του προσποριζόμενου κέρδους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».

Επειδή, 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 έκδοσή 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 ευχέρειας [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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 29 και 32 του Καν. (Ε.Ο.Κ.) 2913/92 του Συμβουλίου της 12^{ης} Οκτωβρίου 1992 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και τα άρθρα 70-72 του Καν. (Ε.Ε.) 952/13 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 9^{ης} Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα όπως ίσχυαν από 01/05/2016), η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορευμάτων, καθορίζεται από την πράγματι πληρωθείσα τιμή, στην οποία προστίθενται έξοδα μεταφοράς, ασφάλισης των εμπορευμάτων, καθώς και έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξής τους, μέχρι του τόπου εισόδου αυτών στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ανεξάρτητα από το ποιος τα καταβάλλει, ο αγοραστής ή ο πωλητής.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογητέα αξία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2859/2000, διαμορφώνεται: α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, β) από δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α., γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία και δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

Επειδή, από την Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο του με Α.Φ.Μ. (φερόμενος ως εισαγωγέας) δε σχετίζεται με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές, αλλά μόνο με τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό τους και την παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές επιχειρήσεις – επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο της ένδυσης και υπόδησης. Οι τελευταίοι μετέβαιναν οι ίδιοι στην Τουρκία, φέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγόραζαν τα εμπορεύματα μετρητοίς και έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη στην Κωνσταντινούπολη, όπου χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη, συσκευάζονταν και αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης εκδοθέν προς την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Μετά τον τελωνισμό, τα εμπορεύματα με τιμολόγιο εισαγωγής και δηλωθείσες αξίες πολύ μικρότερες των πραγματικών, παραδίδονταν σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση, που τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερέβαιναν το ποσό των 500,00€ και η αποπληρωμή έπρεπε να γίνει μέσω τραπέζης, πραγματοποιούνταν κατάθεση σε λογαριασμό του φερόμενου εισαγωγέα από υπαλλήλους του και παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη, ενώ οι πραγματικοί παραλήπτες κατέβαλλαν στον αμοιβή, ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων, χωρίς να εκδοθούν σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ο προαναφερόμενος

μηχανισμός απάτης εφαρμόστηκε σε πλήθος επιτηδευματιών, περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της χώρας, που παρέλαβαν εμπορεύματα από τον

Μεταξύ των παραληπτών των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και η προσφεύγουσα με Α.Φ.Μ. Τα στοιχεία της περιλαμβάνονται στον πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ» της έκθεσης του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), όπου καταγράφονται οι παραλήπτες των εμπορευμάτων στους οποίους η επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ. είτε δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης είτε εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς τις ποσότητες και τις αξίες. Επιπλέον, από την πορισματική έκθεση της ΕΛΥΤ προκύπτει πως για τον προσδιορισμό των πραγματικών αξιών των εισαγόμενων εμπορευμάτων (στήλη “διαμορφωθείσα αξία” του ανωτέρω πίνακα), αξιοποιήθηκαν οι τηλεφωνικές επικοινωνίες (άρση απορρήτου), στοιχεία από τις εισαγωγές – αγορές εμπορευμάτων από τους πραγματικούς αγοραστές κατά το 2017 (μετά την διακοπή δραστηριοτήτων της επιχείρησης – Α.Φ.Μ.) και άλλα στοιχεία που συλλέχθηκαν κατά την έρευνα (κατασχεθείσα ατζέντα, εκθέσεις προσδιορισμού Δασμών και Φόρων του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης κλπ).

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, ως ίσχυε τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, οριζόταν ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο

αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)...., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την

τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδεύματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώςαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της

παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 (που είναι το επίμαχο χρονικό διάστημα του εν θέματι ερωτήματος) η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.*».

στο άρθρο 167, ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.*».

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «*Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, » και*

στο άρθρο 178 περ α΄ ορίζεται ότι: «*Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,*»

Επειδή, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, αφού αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες

πράξεις. Με την έκπτωση ΦΠΑ αποφεύγεται η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση φόρων) στο πλαίσιο της φορολόγησης σε όλα τα στάδια της καταναλωτικής αλυσίδας. Κατά πάγια νομολογία, του ΔΕΕ, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο φόρο τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ., Υποθέσεις C-78/00, σκέψη 28, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 37). Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 43, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 38). Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 44, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 39).

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012 και ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, στις σχετικές από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ για την προσφεύγουσα, ερειδόμενες στο με αριθ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον καταλογισμό των φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της υπό κρίση υπόθεσης η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της στο σκέλος των εξόδων, στις αγορές εμπορευμάτων, για τον μήνα ... του 2015 το με αριθ. τιμολόγιο που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 393,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 90,39 €, ήτοι συνολικής αξίας ύψους 483,39 €. Επίσης, από την επεξεργασία των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στους προμηθευτές της, την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. (για ένα τιμολόγιο και με τα ανωτέρω ποσά). Επιπρόσθετα και ο – Α.Φ.Μ. δήλωσε ως πελάτη της την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες οικείες καταστάσεις της. Το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο συμπεριλήφθηκε τόσο στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2015 όσο και στην (τροποποιητική) δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου έτους 2015, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα

να εκπέσει από τα έσοδά της το ποσό των 393,00 € ως έξοδο και επιπρόσθετα εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών ύψους 90,39 € από τον Φ.Π.Α. των εκροών της. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ο, δεν είχε καμία σχέση με την αγορά από την Τουρκία των εν λόγω εμπορευμάτων, ενώ στην αγορά των εν λόγω ειδών προέβαιναν απευθείας επιχειρηματίες της Ελλάδας, δραστηριοποιούμενοι στο χώρο της ένδυσης/υπόδυσης, που μετέβαιναν στην Τουρκία. Από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κρίθηκε ότι το υπ' αριθ. τιμολόγιο που έλαβε η προσφεύγουσα από τον – Α.Φ.Μ. κατά το έτος 2015, είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς αυτός, όπως αποδείχτηκε ήταν παντελώς αμέτοχο πρόσωπο στη συγκεκριμένη συναλλαγή. Επίσης το εν λόγω φορολογικό στοιχείο κρίθηκε και ανακριβές καθώς η καθαρή αξία της συναλλαγής, όπως αναγράφεται σε αυτό (393,00 €) θεωρήθηκε κατώτερη της πραγματικής καθαρής αξίας όπως αυτή προσδιορίστηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. στο ποσό των 650,33 €. Κατόπιν όλων των ανωτέρω η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας την καθαρή αξία του υπό κρίση τιμολογίου, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. β' του ν. 4172/2013 αφορούσε συναλλαγή με αξία κατώτερη της αγοραίας. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον Φ.Π.Α. του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, ως εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όσον αφορά το υπό κρίση ληφθέν από την προσφεύγουσα φορολογικό στοιχείο είναι έωλη και πλημμελώς αιτιολογημένη, καθώς ο είναι υπαρκτό πρόσωπο, διενεργούσε συναλλαγές και, εν προκειμένω, εισήγαγε τα είδη που παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα, βάσει διασαφήσεων που έχουν εκδοθεί με τα στοιχεία του ως εισαγωγέα.

Κατόπιν των ανωτέρω, η καθαρή αξία 393,00 € του υπό κρίση τιμολογίου υπ' αριθ. ορθώς προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στη φορολογία του εισοδήματος, καθότι κρίθηκε κατώτερη της αγοραίας βάσει του άρθρου 22 παρ. β' του ν. 4172/2013. Αντιθέτως, εφόσον η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν στοιχειοθετείται, το υπό κρίση τιμολόγιο θεωρείται νόμιμο και ως εκ τούτου ο Φ.Π.Α. αυτού ύψους 90,39 €, εκπίπτει από τον φόρο εκροών της προσφεύγουσας, βάσει των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ του ληφθέντος τιμολογίου από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ ο ισχυρισμός του περί δικαιώματος έκπτωσης της καθαρής αξίας του από τα ακαθάριστα έσοδα της στη φορολογία του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων της, φορολογητέα έσοδα ποσού 717,99 € το έτος 2015 και 4.054,94 € το έτος 2016.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μη καταχώριση των ημερήσιων δελτίων εσόδων δεν συνιστά προσπάθεια φοροαποφυγής από μέρους της αλλά οφείλεται σε θέματα υγείας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος καθόσον τα εν λόγω έσοδα της προσφεύγουσας δεν συμπεριλήφθηκαν στις φορολογικές της δηλώσεις.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 27 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2015/31.01.2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» διευκρινίσθηκε ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή 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. ...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή

παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίσθηκε ότι:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίσθηκε ότι: ...

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα

του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα

βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος».

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εφαρμόσθηκε από τη φορολογική αρχή η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Ειδικότερα υπολογίστηκε το κόστος πωληθέντων των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015 σε 62.124,73 € και για το φορολογικό έτος 2016 σε 51.231,70 € μέσω του ελέγχου των λογιστικών αρχείων (βιβλίου εσόδων-εξόδων και των φορολογικών στοιχείων εξόδων (αγορών)). Στη συνέχεια των ανωτέρω στις .../8/2021 και συγκεκριμένα κατά την περίοδο των θερινών εκπτώσεων περιόδου 1/7/2021-31/8/2021, ο έλεγχος μετέβη στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στη ... του Δήμου Ελήφθησαν ενδεικτικά δώδεκα (12) προϊόντα όπως αναγράφονται στο από .../8/2021 πρωτόκολλο καταγραφής τιμών πωλήσεων εμπορευμάτων, αντιπροσωπευτικών ειδών. Καταγράφηκε η αξία αγοράς τους κατά κωδικό προϊόντος σύμφωνα με τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγοράς, καθώς και η τιμή πώλησης τους, με βάση την τιμολόγηση μετά την έκπτωση που υπήρχε από την προσφεύγουσα σε κάθε προϊόν κατά την ώρα του ελέγχου. Σημειώνεται ότι, τα τιμολόγια αγοράς για τα εμπορεύματα που ελήφθησαν δειγματοληπτικά από τον έλεγχο, αφορούσαν τους ίδιους προμηθευτές, με τους οποίους συνεργαζόταν η προσφεύγουσα και κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Η φορολογική αρχή κατέληξε στα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για κάθε προϊόν, από τα ακόλουθα δώδεκα (12) προϊόντα, όπως απεικονίζεται στον πίνακα που ακολουθεί :

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΑΝΑ ΠΡΟΪΟΝ								
Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΑΓΟΡΑΣ (Αριθ./Ημερ./Εκδότης)	ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤ ΟΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΡΟΪΟΝΤ ΟΣ ΜΕ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤ ΟΣ ΜΕ ΦΠΑ ΤΗΝ 18/8/2021	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤ ΟΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΤΗΝ 18/8/2021	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΠΡΟΪΟΝ [(ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ - ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ)/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ] x 100
1	...	...	ΟΛΟΣΩΜΗ ΦΟΡΜΑ 70% ΠΟΛΥΕΣΤ. - 30% ΒΑΜΒΑΚΙ	10,00	12,40	22,00	17,74	77,40%
2	...	...	ΣΕΤ ΚΟΛΑΝ 95% ΒΑΜΒΑΚ. - 5%ΛΥΚΡΑ	7,70	9,55	17,00	13,71	78,05%
3	...	...	ΦΟΡΜΑ ΦΟΥΤΕΡ ΕΙΣΑΓΩΓ. ΜΗΝΩΝ	6,25	7,75	13,50	10,89	74,24%

4	...	...	ΦΟΡΜΑ ΦΟΥΤΕΡ ΕΙΣΑΓΩΓ. ΠΑΙΔΙΚ.	8,65	10,73	19,00	15,32	77,11%
5	...	...	ΣΕΤ ΦΟΡΜΑ 2ΤΜΧ 95% ΒΑΜΒΑΚ. - 5% ΛΥΚΡΑ	5,90	7,32	11,00	8,87	50,34%
6	...	...	ΣΕΤ ΦΟΡΜΑ 3ΤΜΧ 95% ΒΑΜΒΑΚ. - 5% ΛΥΚΡΑ	7,70	9,55	17,00	13,71	78,05%
7	...	...	ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ 65% ΒΑΜΒΑΚ. 30% ΠΟΛΥΕΣΤ. 5%ΕΛΑΣΤ	7,30	9,05	16,00	12,90	76,71%
8	...	...	ΒΕΡΜΟΥΔΑ 64% ΒΑΜΒΑΚ.35% ΠΟΛΥΕΣΤ. 1% ΣΠΑΝΤ	8,20	10,17	18,00	14,52	77,07%
9	...	...	ΦΟΡΕΜΑ 100% ΒΑΜΒΑΚ.	10,90	13,52	24,00	19,35	77,52%
10	...	...	ΣΕΤ Β. ΦΟΥΤΕΡ STYLE 95% COTTON 5% ELASTAN	5,00	6,20	11,00	8,87	77,40%
11	...	...	ΣΕΤ ΦΟΥΤΕΡ THE TEAM	6,30	7,81	14,00	11,29	79,21%
12	...	...	ΜΠΟΥΦΑΝ 100% ΝΑΥΛΟΝ	13,20	16,37	29,00	23,39	77,20%
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ								75,03%

Με βάση τα ανωτέρω αποτελέσματα, από την αναλογική σχέση μεταξύ της τιμής αγοράς των εμπορευμάτων και της τιμής πώλησης, χωρίς να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση και ειδικότερα κατά την περίοδο των εκπνώσεων λειτουργούσε με ένα ποσοστιαίο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους της κατά μέσο όρο 75,03%.

Ως εκ τούτου τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητά της για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών, προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

1. Έσοδα Επιχειρηματικής δραστηριότητας για το φορολογικό έτος 2015

Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου = Κόστος Πωληθέντων Χ Ποσοστό Περιθωρίου Μικτού Κέρδους

Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου = 62.124,73 € Χ 75,03% = 46.612,19 €

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου + Κόστος Πωληθέντων = 46.612,19 € + 62.124,73 € = **108.736,92€**

Σύνολο Προσδιορισθέντων Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου = 108.736,92€

Σύνολο Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης = 75.143,46€

Διαφορά Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών = 33.593,46€

2. Έσοδα Επιχειρηματικής δραστηριότητας για το φορολογικό έτος 2016

Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου = Κόστος Πωληθέντων Χ Ποσοστό Περιθωρίου Μικτού Κέρδους

Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου = 51.231,70 € Χ 75,03% = 38.439,15

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου + Κόστος Πωληθέντων 38.439,15 € + 51.231,70 € = **89.670,85 €**

Σύνολο Προσδιορισθέντων Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου = 89.670,85€

Σύνολο Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης = 65.251,05€

Διαφορά Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την εφαρμογή της Αρχής των αναλογιών = 24.419,80€

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει από τη φορολογική αρχή, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου καθαρού κέρδους λήφθηκε υπόψη η τιμή των επιλεχθέντων ειδών μετά την έκπτωση που διενήργησε η προσφεύγουσα, καθώς οι ελεγκτικές διαπιστώσεις διενεργήθηκαν στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας κατά την περίοδο των θερινών εκπτώσεων του 2021. Επιπροσθέτως, όπως προαναφέρθηκε, τα τιμολόγια αγοράς για τα εμπορεύματα που ελήφθησαν δειγματολογικά από τον έλεγχο, αφορούσαν τους ίδιους προμηθευτές, με τους οποίους συνεργάστηκε η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015 και 2016. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία των ελεγχόμενων ετών (2015-2016), απ' όπου να προκύπτει ότι τα περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους παρουσιάζουν διαφοροποίηση σε σχέση με αυτά που προέκυψαν από εμπορεύσιμα του έτους 2021, ούτε ότι τα συγκεκριμένα είδη δεν είναι αντιπροσωπευτικά στη διαμόρφωση των ακαθάριστων εσόδων, για ελεγχόμενα και μη έτη, λαμβανομένου υπόψη ότι τα ακαθάριστα έσοδα διαμορφώνονται από λιανικές πωλήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους δεν συνεκτίμησε τις τιμές πώλησης κατά την περίοδο εκπτώσεων καθώς και ότι δεν έλαβε υπόψη τις τιμές των προϊόντων κατά τα έτη 2015-2016 αλλά κατά το έτος 2021 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για τα πρόστιμα του άρθρου 54 ν. 4174/2013 δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και ειδικότερα

την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

Διαφορά φόρου	8.765,38€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.382,69€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	705,19€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	13.853,26€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	6.649,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.324,84€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	687,32€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	10.661,84€

Υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	6.927,03€	6.836,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.463,51€	3.418,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	10.390,54€	10.254,96€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	823,24€	823,24€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016**

Διαφορά φόρου	5.526,79€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	2.763,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.290,18€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.052,07€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. 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 στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.