



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1322

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά

✓ της με αρ. .../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012),

✓ της με αρ./27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013),

- ✓ της με αρ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/ -31/12/2012,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/ -31/12/2013,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/ -31/12/2014,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/ -31/12/2015,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 2012,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 2013,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015,
 - ✓ της με αρ. ../27-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 4/2/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με τη με αρ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **9.457,53 €**.

2. Με τη με αρ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **1.979,46 €**.
3. Με τη με αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **6.144,76 €**.
4. Με τη με αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **22.576,05 €**.
5. Με τη με αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/ -31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς προσδιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των **4.757,29 €**.
6. Με τη με αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/ -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **1.419,90 €**.
7. Με τη με αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/ -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **1.940,63 €**.
8. Με τη με αρ. ../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/ -31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **14.041,85 €**.
9. Με τη με αρ. ../27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. με συνολική προσδιορισθείσα αξία 33.506,30 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2, 4, 6, 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10α του Ν 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $800 \times 15 = 12.000,00 / 3 = 4.000,00 \text{ €}$
10. Με τη με αρ. ../27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **4.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. με συνολική προσδιορισθείσα αξία 16.189,84 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6 και 7 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10α του Ν 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $800 \times 15 = 12.000,00 / 3 = 4.000,00 \text{ €}$
11. Με τη με αρ. ../27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

ποσού **6.524,52 €**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. με συνολική προσδιορισθείσα αξία 26.098,06 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6 και 7 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 5 του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $26.098,06 \times 25\% = 6.524,52 \text{ €}$

12. Με τη με αρ. .../27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **12.351,44 €**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. με συνολική προσδιορισθείσα αξία 49.405,79 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 5 του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $49.405,79 \times 25\% = 12.351,44 \text{ €}$
13. Με τη με αρ. .../27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.668,51 €**, λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. με συνολική προσδιορισθείσα αξία 14.508,81€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013. Ποσό καταλογισμού : $14.508,81 \times 23\% = 3.337,02 \times 50\% = 1.668,51 \text{ €}$

Δυνάμει της/13-08-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες ταξί ή αγοραίων, με οδηγό ιδιοκτήτη» στα φορολογικά έτη 2012, 2013, 2014 και 2015. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .../22-04-2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκαν οι με αριθ. πρωτ./2014 και/2014 καταγγελίες, καθώς και οι υπ' αριθ. πρωτ./2017,/2015 καταγγελίες. Στις εν λόγω καταγγελίες αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος με την ιδιότητα του οδηγού ταξί, διενεργεί μεταφορές χωρίς να εκδίδει αποδείξεις για τα κόμιστρα που εισπράττει, τόσο για τη μεταφορά επιβατών, όσο και για τη μεταφορά μικροδεμάτων.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, με βάση τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, καθώς και σε όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, διαπίστωσε ότι οι δαπάνες του προσφεύγοντος για αγορές καυσίμων είναι δυσανάλογες σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώνει και προχώρησε στην αξιοποίηση των δαπανών αυτών, προσδιορίζοντας τον αριθμό των χιλιομέτρων και των ακαθάριστων εσόδων ανά διαχειριστική περίοδο με βάση τα χιλιόμετρα και το κόμιστρο ανά χιλιόμετρο αστικού κύκλου.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος διαπίστωσε, για τη χρήση 2012, τη μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών αξίας τριάντα τριών χιλιάδων πεντακοσίων έξι ευρώ και τριάντα λεπτών (33.506,30), για τη χρήση 2013, τη μη έκδοση

Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών αξίας δέκα έξι χιλιάδων εκατόν ογδόντα εννέα ευρώ και ογδόντα τεσσάρων λεπτών (16.189,84), για το φορολογικό έτος 2014, τη μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών αξίας είκοσι έξι χιλιάδων ενενήντα οκτώ ευρώ και έξι λεπτών (26.098,06) και για το φορολογικό έτος 2015 τη μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών αξίας εξήντα τριών χιλιάδων εννιακοσίων δεκατεσσάρων ευρώ και εξήντα λεπτών (63.914,60), χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί το ακριβές ποσό της κάθε αποκρυβείσας συναλλαγής και ο συνολικός αριθμός των συναλλαγών. Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα σχετικά πρόστιμα, έκρινε τα βιβλία για χρήση 2012 ανακριβή και προέβη στο διορθωτικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των κρινόμενων χρήσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους :

- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – Εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού.
- Ουδεμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. συντρέχει για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της χρήσης 2012 ως ανακριβών.
- Ουδεμία από τις προϋποθέσεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν.2238/94 συντρέχει για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της χρήσης 2013 ως ανακριβών.
- Οι αμφισβητούμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2014 και 2015 πρέπει να ακυρωθούν, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 21, 22, 28 και 29 του Ν.4172/2013. Δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου αιτιολογημένα η μέθοδος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.
- Εφαρμογή των επεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων ανακρίβειας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και εσφαλμένης εκτίμησης του αποδεικτικού υλικού.

Επειδή στο π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«Άρθρο 2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. [...]

Άρθρο 13 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση....

3. ... Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. , όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς....»

Επειδή στο Ν.4093/2012 Υποπαράγραφος Ε.1. «Κ.Φ.Α.Σ.» ορίζεται :

«Άρθρο 1: Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των [παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2](#) και των [παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994](#) , κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.[...]

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. [...]

14. ... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής....»

Επειδή στο Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς διατάξεις» ορίζεται :

«Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο

οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης»

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. ...»

Επειδή, στο άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Ν.4174/2013 ορίζεται :

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

Επειδή στο κεφάλαιο «Β. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων» της ΠΟΛ1087/2005

ορίζεται : «2. Από τον έλεγχο θα αξιολογούνται και θα αξιοποιούνται οποιαδήποτε στοιχεία σχετίζονται με τις ελεγχόμενες υποθέσεις που είτε αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, είτε προέρχονται από άλλες αρχές ή φορείς.

Έτσι, θα αξιοποιούνται στοιχεία επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου ή τη Γ.Γ.Π.Σ. (π.χ. στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών μέσω V.I.E.S., στοιχεία διασταυρώσεων βάσει υποβαλλόμενων συγκεντρωτικών καταστάσεων του Κ.Β.Σ. κλπ.), δελτία πληροφοριών από άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου, στοιχεία από Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, από συνεταιριστικές οργανώσεις και από Οργανισμούς, καθώς και από άλλα Υπουργεία ή υπηρεσίες ή αρχές γενικά».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **91 του ν. 4070/2012, (Ειδικοί κανόνες λειτουργίας Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ)** ορίζεται ότι:« 1. Επιβατηγά δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα ειδικής μίσθωσης (ΕΙΔΜΙΣΘ) είναι ειδικής κατηγορίας αυτοκίνητα που εκτελούν διαδρομές ύστερα από προηγούμενη ειδική μίσθωση αυτών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα έναντι ελευθέρως συμφωνημένου ανταλλάγματος. Η ειδική μίσθωση του αυτοκινήτου μαζί με τον οδηγό συνάπτεται αποκλειστικώς είτε εγγράφως, είτε μέσω τηλεφωνικού κέντρου ή οποιουδήποτε άλλου μέσου τηλεπικοινωνίας νομίμως καταγεγραμμένης από τον πάροχο των υπηρεσιών αυτών.

2. Απαγορεύεται η μίσθωση Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ χωρίς προηγούμενη καταγεγραμμένη συνεννόηση με τον πελάτη. Απαγορεύεται επίσης η καθ' οιονδήποτε τρόπο προσέγγιση πελατών από οδηγούς Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ, όταν αυτά βρίσκονται σε κίνηση ή σε χώρους στάσης ή στάθμευσης (πιάτσες). ...

3. Οι οδηγοί των Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ παρέχουν υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών μόνον εφόσον είναι εφοδιασμένοι με το αποδεικτικό στοιχείο της μίσθωσης, όπου αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του μισθωτή, η ημερομηνία και η ώρα της μίσθωσης, το συμφωνηθέν κόμιστρο, καθώς και η τοποθεσία παραλαβής και αποβίβασης των επιβατών.

4. Το αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών με Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητο ΕΙΔΜΙΣΘ μπορεί να καθορίζεται είτε με προσχώρηση των επιβατών σε αναλυτικό και δεσμευτικό για τον πάροχο των υπηρεσιών τιμοκατάλογο μηνιαίας τουλάχιστον ισχύος, είτε ελευθέρως μετά από διαπραγμάτευση με τον πελάτη. Ο ως άνω τιμοκατάλογος είναι δεσμευτικός για τον πάροχο, αναρτάται στο διαδίκτυο σε ειδική ιστοσελίδα που αναγκάτως διατηρεί ο πάροχος για το σκοπό αυτό και ισχύει για ένα (1) τουλάχιστον μήνα από την ανάρτησή του.

5. Κάθε πάροχος υπηρεσιών με Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα ΕΙΔΜΙΣΘ υποχρεούται να τηρεί αρχείο των τελευταίων εκατόν ογδόντα (180) ημερολογιακών ημερών με όλες τις τηλεφωνικές και τηλεπικοινωνιακές μέσω διαδικτύου κλήσεις που έχει λάβει για μίσθωση, καθώς και τις συμβάσεις που έχει εκτελέσει κατά το ίδιο διάστημα».

Επειδή με το **Άρθρο105** (Τιμολόγιο Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΤΑΞΙ), του ως άνω νόμου ορίζεται ότι :

«1. Το τιμολόγιο των Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΤΑΞΙ περιλαμβάνει τα εξής:

α) Το δικαίωμα εκκίνησης - σημαία (ευρώ ανά μίσθωση).

β) Το κόμιστρο διαδρομής (ευρώ ανά χιλιόμετρο των τιμολογίων 1 και 2).

γ) Την αποζημίωση αναμονής.

δ) Το κόμιστρο ελάχιστης διαδρομής.

ε) Ειδικές επιβαρύνσεις (για μεταφερόμενα αντικείμενα, ειδικό τέλος νυκτερινής εξυπηρέτησης, ειδικό τέλος εκκίνησης από σταθμούς, δώρο Χριστουγέννων και Πάσχα, ειδικές εξυπηρετήσεις).

2. Το τιμολόγιο, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων».

Επειδή με την απόφαση/...../2014 του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, (Καθορισμός κομίστρου για Επιβατηγά Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα - ΤΑΞΙ (Ε.Δ.Χ.- ΤΑΞΙ) ορίζεται ότι: «1. Καθορίζουμε για τα Επιβατηγά Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα - ΤΑΞΙ (Ε.Δ.Χ. - ΤΑΞΙ) όλης της χώρας το κάτωθι τιμολόγιο, μη συμπεριλαμβανομένου του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.):

α. Σταθερό ποσό εκκίνησης της χρέωσης κομίστρου σε κάθε έναρξη διαδρομής: 1,05 €

β. Χρέωση κομίστρου ανά χιλιόμετρο διαδρομής:

Τιμολόγιο 1: 0,60 € ανά χιλιόμετρο διαδρομής εντός της περιμετρικής ζώνης ή εντός των διοικητικών ορίων της έδρας - διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ. - ΤΑΞΙ αυτοκινήτου, εφόσον δεν υφίσταται περιμετρική ζώνη.

Τιμολόγιο 2: 1,05 € ανά χιλιόμετρο διαδρομής εντός της περιμετρικής ζώνης ή εντός των διοικητικών ορίων της έδρας- διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ.- ΤΑΞΙ αυτοκινήτου, εφόσον δεν υφίσταται περιμετρική ζώνη, για τις ώρες 00:00΄ έως 05:00΄ καθώς και για κάθε χιλιόμετρο διαδρομής εκτός της περιμετρικής ζώνης ή των διοικητικών ορίων της έδρας- διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ.- ΤΑΞΙ, εφόσον δεν υφίσταται περιμετρική ζώνη.

γ. Ελάχιστο κόμιστρο ανά διαδρομή:

δ.α. για τις έδρες- ενιαίες διοικητικές μονάδες της περίπτωσης (β) της [παραγράφου 2 του άρθρου 83 του Ν. 4070/2012](#) (Α΄82): 2,80 €

δ.β. για τις έδρες - διοικητικές μονάδες της λοιπής χώρας: 3,00 € ,

.....

Κατά την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών η λειτουργία του ταξιμέτρου είναι υποχρεωτική ενώ η τιμολόγηση γίνεται με την έκδοση σχετικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ανεξαρτήτως των αναγραφόμενων στο ταξίμετρο ενδείξεων. Σε κάθε περίπτωση, οι οδηγοί των Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων - ΤΑΞΙ είναι απαραίτητα εφοδιασμένοι με το σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, το οποίο εκδίδεται με την επιβίβαση του πελάτη και στο οποίο αναγράφεται η συγκεκριμένη ημέρα και ώρα επιβίβασης (έναρξη της διαδρομής) καθώς και το ονοματεπώνυμο αυτού, ενώ το τελικό προς πληρωμή ποσό συμπληρώνεται με την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας και την αποβίβαση του επιβάτη».

Επειδή, σύμφωνα με τις από 27/12/2018 εκθέσεις ελέγχου προστίμου, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή τις καταγγελίες που έγιναν σε βάρος του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία για μεταφορές επιβατών και μικροδεμάτων που πραγματοποιήθηκαν με τα οχήματά του (ΤΑΞΙ) με αρ. κυκλ. και Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες για αγορές καυσίμων των ανωτέρω οχημάτων είναι δυσανάλογες σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώνει και προχώρησε στην αξιοποίηση των δαπανών αυτών, προσδιορίζοντας τον αριθμό των χιλιομέτρων

και των ακαθάριστων εσόδων ανά διαχειριστική περίοδο με βάση τα χιλιόμετρα και το κόμιστρο ανά χιλιόμετρο αστικού κύκλου λαμβάνοντας υπόψη:

α. την κατανάλωση που προβλέπεται από την κατασκευάστρια εταιρεία ανά 100/χιλ. (ΣΧΕΤ. Το με αριθμ. Πρωτ. .../20-11-2018 έγγραφο της Δ/σης Μεταφορών και Επικοινωνιών της Περιφερειακής Ενότητας Καστοριάς/Τεχνικό Τμήμα)

β. τη μέση τιμή ανά λίτρο/καυσίμου, όπως προσδιορίστηκε από την Διεύθυνση Ανάπτυξης Π.Ε. Καστοριάς/Τμήμα Εμπορίου και Τουρισμού (σχετ. το με αριθμ. Πρωτ. ...-1/9-11-2018 έγγραφο της), και

γ. τη χρέωση κομίστρου ανά χιλιόμετρο διαδρομής, όπως αυτή προσδιορίζεται από το Υπουργείο Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (ΦΕΚ 227/5-2-2014).

Έτσι τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε χρήσης προσδιορίστηκαν ως εξής :

$$\text{ΚΑΥΣΙΜΑ} / \text{ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΚΑΥΣΙΜΩΝ} = \text{ΛΙΤΡΑ} \times 100 / \text{ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΑΝΑ 100 ΧΙΛΙΟΜ.}$$
$$= \text{ΔΙΑΝΥΘΕΝΤΑ ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ} \times (\text{επί}) \text{ ΚΟΜΙΣΤΡΟ ΑΝΑ ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ ΔΙΑΔΡΟΜΗΣ (0,6)} = \text{ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ.}$$

Επειδή, τα επαγγελματικά αυτοκίνητα Δημοσίας Χρήσεως και δη ΤΑΞΙ, κινούνται μόνο μέσα στα πλαίσια άσκησης των δραστηριοτήτων τους και όχι για προσωπικούς σκοπούς, επομένως η κατανάλωση των καυσίμων, βάσει της οποίας στηρίχθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι πραγματικό γεγονός και αποδεικνύεται από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 2 του ν.4308/2014 αναφέρει περιοριστικά τις απαιτούμενες ενδείξεις που πρέπει υποχρεωτικά να φέρει το στοιχείο λιανικής πώλησης, εκτός από πρόσθετα στοιχεία, τα οποία πρέπει να αναγράφονται όταν αυτό καθορίζεται ύστερα από απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και στην εν λόγω περίπτωση ουδεμία υποχρέωση αναγραφής στην απόδειξη του ονόματος του λήπτη αυτής υφίστατο, συνεπώς καμία υποχρέωση δεν υφίστατο και για την έκθεση ελέγχου να αναγράφει επακριβώς σε ποιούς πελάτες δεν εκδόθηκαν οι εν λόγω αποδείξεις. Εξάλλου, τα πορίσματα του ελέγχου προήλθαν κατόπιν ουσιαστικής εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων, όπως αυτά προέκυψαν τόσο από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης όσο και από τα προαναφερόμενα δημόσια έγγραφα και όχι σε σενάρια και πιθανολογήσεις, όπως αναληθώς ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, στο 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι

νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 27/12/2008 εκθέσεις ελέγχου προστίμου, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ουδεμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. συντρέχει για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της χρήσης 2012 ως ανακριβών.

Επειδή στο άρθρο 30 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

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

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά, όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.».

Επειδή στο άρθρο 30 παρ. 2 του Ν.2238/94 ορίζεται : « γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1087/2005 ορίζεται : «2. Με τις διατάξεις του [άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και

καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των [άρθρων 30](#) και [32 του Ν. 2238/94](#), για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται, εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης....».

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζεται :

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.](#), προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α΄ έως δ΄ προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι΄ αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β)... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ΄ εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 30 του π.δ.186/92 και του άρθρου 32 του Ν.2238/94 στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, το καθαρό εισόδημα τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς

εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ή είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του Κ.Β.Σ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994).

Επειδή με μια σειρά αποφάσεων του ΣτΕ έχει κριθεί ότι : «για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 67/1997, 3η σκέψη, 762/1997, 473/2000, 3820/2000, 1646/2005, κ.ά.). Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΣτΕ 762/97, 473/00 κ.ά.). Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο άλλωστε θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων (ΣτΕ 5975/96, 393/97, 3012/97, 4089/97, 2061/99 κ.ά.). Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσης των πλημμελειών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει, μεμονωμένα την καθεμιά από αυτές_(ΣτΕ 1646/2005, 865/03). Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων, ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί, εξ αιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμίας χωριστά, είτε συνδυασμένα, μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η

διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣτΕ 1214/94, 1929/1994). Τέλος, δεν αποκλείεται η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία κρίθηκαν ανεπαρκή και απορρίφθηκαν, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, τα στοιχεία δε αυτά, μπορούν να ληφθούν υπόψη, τόσο από τη φορολογική αρχή, όσο και από τα δικαστήρια της ουσίας, προκειμένου να επιλέξουν το ΣΚΚ που θα εφαρμοστεί, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 4420/1996, 6η σκέψη)» (ΣτΕ 3083/2008 κ.α.)

Επειδή εν προκειμένω η αποκρυβείσα αξία της χρήσης 2012 ανέρχεται σε ποσοστό άνω του 100% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, συνεπώς επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα ως ανακριβή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης ως ακολούθως :

Χρήση	Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων ή δήλωσης	Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων 8%	Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει ελέγχου
2012	5.095,48	33.506,30	3.088,14	41.689,92

Επισημαίνεται ότι κατά το προσδιορισμό των καθαρών κερδών επιλέχθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών βάσει ελέγχου ως μεγαλύτερος σε σχέση με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων της χρήσης 2013, λόγω παράβασης των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν.2238/94.

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, ορίζεται :
«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της χρήσης 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν.2238/94, καθώς οι διατάξεις περί του κύρους των βιβλίων (άρθρο 30 του ΚΒΣ) από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) έχουν καταργηθεί. Ως εκ τούτου προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με βάση τα αποκρυβέντα έσοδα, όπως αυτά προέκυψαν από τον έλεγχο, χωρίς ωστόσο την προσαύξηση τους κατά 8%,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν.2238/94 και ακολούθως προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη λογιστικά και εξωλογιστικά (χωρίς την προσαύξηση επί του Σ.Κ.Κ.) επιλέγοντας τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα κέρδη ως μεγαλύτερα σε σχέση με τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα.

Επειδή εξάλλου, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων έγινε από τον έλεγχο με την προσθήκη στα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα ακαθάριστα έσοδα των αποκρυβέντων εσόδων, όπως αυτά προέκυψαν με βάση τα στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του και δεν υφίσταται καμία παράβαση των επικαλούμενων διατάξεων, όπως παρελκυστικά και αναπόδεικτα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων των φορολογικών ετών 2014 -2015, λόγω παράβασης των άρθρων 21, 22, 28 και 29 του Ν.4172/2013.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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 στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1050/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ ορίζεται :

«Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ](#) (Ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου».

Επειδή η τεχνική έλεγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορασθείσας και καταναλωθείσας ποσότητας καυσίμου και η μετατροπή της επιπλέον διαφοράς σε χιλιόμετρα, με τη αναλογία 7 (κεντρικό) ή 6,1 (υποκατάστημα) λίτρων ανά 100 χιλιόμετρα και την περαιτέρω εφαρμογή συντελεστή 0,6 επί των χιλιομέτρων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας χωρίς την έκδοση στοιχείων, δεν αντίκειται στους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης. Επιπλέον, δεν προβλέπεται πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της δραστηριότητας ιδιοκτητών TAXI. Εξάλλου, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.

Επειδή με βάση τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, προκύπτει ότι το πόρισμα του ελέγχου περί της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετο, αλλά βασίστηκε τόσο στις παρεχόμενες πληροφορίες από τρίτες πηγές, όσο και στα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του περί μη τέλεσης των παραβάσεων, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2018 εκθέσεις ελέγχου προστίμου, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. [...]

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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 στο άρθρο 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του Ν.4174/2013 ορίζεται : « 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στη με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), στη με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), και στη με αριθμό **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53, 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για τον προσφεύγοντα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97. Για δε τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2014 και 2015 εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58 και 58 Α του Ν.4174/2013 με την επισήμανση ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την

καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό **.../27-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2012**

Ποσό καταλογισμού **4.000,00 €**

Κ.Φ.Α.Σ.

1) Η με αριθμό **.../27-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2013**

Ποσό καταλογισμού **4.000,00 €**

2) Η με αριθμό **.../27-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§3 και 5 του Ν.4337/2015 **φορολογικού έτους 2014**

Ποσό καταλογισμού **6.524,52 €**

Ε.Λ.Π.

1) Η με αρ. **.../27-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/1/2015 – 16/10/2015**

Ποσό καταλογισμού **12.351,44 €**

2) Η με αρ. **.../27-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **17/10/2015 – 31/12/2015**

Ποσό καταλογισμού **1.668,51 €**

Φόρος εισοδήματος

1) Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012)**

Ποσό για καταβολή **9.457,53 €**

2) Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013)**

Ποσό για καταβολή **1.979,46 €**

3) Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2014**

Ποσό για καταβολή **6.144,76 €**

4) Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015**

Ποσό για καταβολή **22.576,05 €**

Φ.Π.Α.

1) Η με αριθμό **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. **διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2012.**

Πιστωτικό υπόλοιπο **4.757,29 €**

2) Η με αριθμό **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. **διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2013.**

Ποσό για καταβολή **1.419,90 €**

3) Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. **φορολογικής περιόδου 1/1 -31/12/2014.**

Ποσό για καταβολή **1.940,63 €**

4) Η με αριθμό **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. **φορολογικής περιόδου 1/1 -31/12/2015.**

Ποσό για καταβολή **14.041,85 €**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.