



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-12-2023

Αριθμός απόφασης: 1180ε

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από 12-07-2023 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με ΑΦΜ κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /08-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 12-07-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../08-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 37.235,06€, επειδή, το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 21-09-2018, εξέδωσε με ανακριβή αξία φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, σε 9.888 περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 310.292,15€ πλέον ΦΠΑ 74.470,12€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ, ήτοι πρόστιμο 50 % επί της αξίας του ΦΠΑ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 10-04-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, της ΥΕΔΔΕ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της που εκδόθηκε για την επεξεργασία των κατασχεθέντων με τις υπ'αριθμ. και/2018 εκθέσεις κατάσχεσης της ΥΕΔΔΕ

Ειδικότερα, αρχικά, κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο της 21-09-2018, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες παροχής γευμάτων, διαπιστώθηκαν η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και η λειτουργία του με αρ. μητρώου ΦΗΜ χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές, καθώς δεν παρήγαγε αρχεία e-txt. Κατά την διάρκεια του ελέγχου, κατασχέθηκαν σε οπτικό δίσκο CD τα αρχεία του ΦΗΜ για το χρονικό διάστημα από 30-07-2015 έως 21-09-2018 και συντάχθηκε η υπ'αριθμ./21-09-2018 έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον, επιδόθηκε η υπ'αριθμ./2018 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της ίδιας φορολογικής περιόδου, τα δε ζητηθέντα προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν με την υπ'αριθμ./2018 έκθεση κατάσχεσης. Εν συνεχεία, από την επεξεργασία των κατασχεμένων και ειδικότερα των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt (ηλεκτρονικό αρχείο δεδομένων εκδοθέντος στοιχείου), b.txt (ΠΑΗΨΣ) και c.txt, ήτοι των δεδομένων που δημιουργήθηκαν και αποθηκεύτηκαν κατά την έκδοση στοιχείων για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 21-09-2018, δελτίων παραγγελίας και αποδείξεων λιανικής πώλησης, διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης-τιμολογίων πώλησης : α) για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 31-12-2017, σε 5.015 περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 162.233,09€ πλέον ΦΠΑ 38.935,94€ και συνολικής αξίας ανακρίβειας 201.169,03€ και β) για το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 21-09-2018, σε 4.873 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 148.059,06€ πλέον ΦΠΑ 35.534,17€ και συνολικής αξίας ανακρίβειας 183.593,23€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,10,11,12 και 13 του Ν.4308/2014. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα το υπ'αρ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση σε ακρόαση και ο υπ'αρ./2022 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρ./15-12-2022 υπόμνημα με τις απόψεις της, που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η

προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την από 14-06-2023 έκθεση επίδοσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς αυτή ερείδεται σε κατάσχεση που διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ.3 και 4 του ΚΦΔ. Στην υπ'αριθμ./21-09-2018 έκθεση κατάσχεσης κατονομάζεται ως εκπρόσωπος της επιχείρησης ο, ο οποίος αρνήθηκε να παραλάβει το έντυπο της έκθεσης και έγινε θυροκόλληση αυτής. Είναι άκυρη η έκθεση κατάσχεσης όταν επιδίδεται σε εκπρόσωπο ατομικής επιχείρησης και δεν προκύπτει ο νόμιμος διορισμός του ως εκπροσώπου της ατομικής επιχείρησης (ΣτΕ 1818/1993). Ο δεν ήταν ούτε υπάλληλος, ούτε εκπρόσωπος της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας. Τα όργανα του ελέγχου έπρεπε να αναζητήσουν την προσφεύγουσα, προκειμένου να της επιδώσουν την έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον, δεν αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε, σημείωση που αποτελεί σημαντικό στοιχείο του κύρους της έκθεσης κατάσχεσης (ΣτΕ 2000/1995). Περαιτέρω, δεν αναγράφονται τα χρονικά διαστήματα που αφορά η κατάσχεση και το όνομα και η υπογραφή του προσώπου που διενήργησε τη θυροκόλληση του εντύπου. Απαιτείται η αναγραφή των ονοματεπωνύμων και των υπογραφών όλων όσων συνέπραξαν στην έκδοση και την επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης (ΣτΕ 3645/1992).

2. Σε όλες τις από τον έλεγχο καταγεγραμμένες περιπτώσεις, τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί με ακρίβεια, καθώς το ποσό που εισέπραττε ήταν αυτό που αναγράφεται στις εκδοθείσες αποδείξεις και όχι στα δελτία παραγγελίας. Οι αποκλίσεις οφείλονται στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης. Ειδικότερα, η λήψη της παραγγελίας γίνεται με φορητό tablet συνδεδεμένο με λογισμικό και στο οποίο είναι καταχωρημένα όλα τα προς διάθεση αγαθά που αναγράφονται στο μενού, στον δε τιμοκατάλογο αναγράφονται οι τιμές ανά κιλό. Μετά τη λήψη της παραγγελίας, διορθωνόταν χειρόγραφα το προς εκτέλεση δελτίο παραγγελίας ως προς την τελική ποσότητα του κρέατος μετά τη ζύγιση στην κουζίνα του καταστήματος, ώστε η αξία της τελικής απόδειξης διέφερε από το δελτίο παραγγελίας, το οποίο δεν διόρθωναν οι χειριστές, λόγω φόρτου εργασίας. Μάλιστα, σε αρκετές περιπτώσεις, μεγάλες παρέες πελατών έτυχε να παραγγείλουν μεγαλύτερες ποσότητες κρέατος, με αποτέλεσμα να υφίστανται πολλά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία με μεγαλύτερη αξία από τα αντίστοιχα δελτία παραγγελίας. Αντίστοιχα, συνήθης πρακτική των καταστημάτων εστίασης είναι οι παραγγελίες κρέατος και άλλων πολλών ειδών να γίνονται ως "μεζέδες για ούζο", ώστε οι τιμές για τις ποσότητες αυτές είναι πολύ χαμηλές, καθώς και οι παραγγελίες ποτηριού του ποτού και όχι φιάλης. Περαιτέρω, ο έλεγχος καταλογίζει ως ανακρίβεια διαφορές ύψους 1,50€, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη συνήθη πρακτική να υπάρχουν ακυρώσεις και διαφοροποιήσεις που δεν διορθώνονται από τον χειριστή στα δελτία παραγγελίας, καθώς και την στρογγυλοποίηση του τελικού ποσού, ώστε, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης, θα έπρεπε να μην καταλογιστούν διαφορές ύψους κάτω των τριάντα ή δέκα ευρώ.

3. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος, με αοριστολογίες, κρίσεις που έρχονται σε ευθεία αντίθεση με τα δεδομένα της κοινής πείρας και τη συναλλακτική πρακτική, προβαίνει στην αυθαίρετη και παντελώς αναιτιολόγητη κρίση ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι ανακριβή, διότι υφίστανται δήθεν αποκλίσεις σε σχέση με τα αντίστοιχα δελτία παραγγελίας, ενώ η προσφεύγουσα εισέπραττε το ποσό που αναγράφεται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης και όχι στα δελτία παραγγελίας. Οι πίνακες που παραθέτει ο έλεγχος, προς αντίκρουση του υπομνήματος της προσφεύγουσας, παραθέτουν αόριστα αριθμούς και ποσοστά, χωρίς επεξήγηση και χωρίς να

απαντούν ουσιαστικά στους ισχυρισμούς της. Η οποιαδήποτε παράβαση αγορανομικών διατάξεων δεν οδηγεί σε καμία περίπτωση σε συμπέρασμα περί φοροδιαφυγής.

4.Εσφαλμένη αναγραφή του ύψους προστίμου επί της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς δεν συνάδει με την έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ.1 και 2 του ΚΦΔ και την υπ'αριθμ. ΔΕΛ Β 1062442 ΕΞ 2017/12-04-2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η πράξη επιβολής προστίμου αφορά ένα φορολογικό έτος και όχι περισσότερα, ανεξάρτητα αν ελέγχθηκαν περισσότερα του ενός στο πλαίσιο του ίδιου ελέγχου. Αντίθετα, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά το φορολογικό έτος 2018 και ο αριθμός των στοιχείων και η αξία της συναλλαγής δεν συνάδουν με την έκθεση ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία):

"1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα..... Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του....."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΚΦΔ Είσοδος σε εγκαταστάσεις: ".....3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου..... 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως

και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24."

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/1.12.2014 Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, : ".....Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας. 2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. 4. 5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση. 6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου...."

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται :

« ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους.....

2.3.3. Ο αλγόριθμος SHA-1 (Secure Hash Algorithm - 1), είναι αυτός που έχει αναπτυχθεί από το Αμερικανικό Εθνικό Ινστιτούτο Προτύπων και Τεχνολογίας - NIST (National Institute of Standards and Technology), περιγράφεται στο έγγραφο - πρότυπο FIPS-180-2, και έχει υιοθετηθεί από τον Διεθνή Οργανισμό Προτύπων - ISO (International Organization for Standardization) και την Διεθνή Ηλεκτροτεχνική Επιτροπή - IEC (International Electrotechnical Commission), ως πρότυπο ISO/IEC 10118 - 3, Dedicated Hash-Function 3.....

Άρθρο 5. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

5.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

5.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να : παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κλπ),βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο....."

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η κατάσχεση των αρχείων του με αριθμό μητρώου φορολογικού μηχανισμού, πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια μερικού επιτόπιου ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, στις 21/09/2018, διαπιστώθηκαν δε φορολογικές παραβάσεις και επιδόθηκαν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Επειδή, ο μερικός επιτόπιος έλεγχος διενεργείται κατά την ώρα λειτουργίας της επιχείρησης, παρουσία είτε του ίδιου του επιτηδευματία είτε υπεύθυνου κατά την ώρα του ελέγχου προσώπου, που έχει ορίσει ο επιτηδευματίας για τη λειτουργία της επιχείρησης, αποκλεισμένης της δυνατότητας να αντιτάξει την απουσία του έναντι της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι ο, ΑΦΜ, που εμφανίζεται ως υπεύθυνος της επιχείρησης κατά την ώρα του ελέγχου, είναι σύζυγος της προσφεύγουσας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ήταν παρούσα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης και έπρεπε να αναζητηθεί για την επίδοση της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης, απορρίπτεται ως καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, για την κατάσχεση των ως άνω αρχείων, συντάχθηκε η υπ'αριθμ. /21-09-2018 έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τα όργανα του ελέγχου που την διενήργησαν και περιέχει όλα τα νόμιμα στοιχεία, όπως τόπος, ημερομηνία και ώρα κατάσχεσης, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, σύμφωνα τόσο με τις νόμιμες διατάξεις, όσο και με τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, για την κατάσχεση ο έλεγχος τήρησε την προβλεπόμενη διαδικασία για την ασφαλή αντιγραφή ψηφιακών αρχείων κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, που ορίζει τη δημιουργία μοναδικής σύνοψης (ψηφιακής σφραγίδας) στα αντιγραμμένα στον οπτικό δίσκο αρχεία που αποτελεί και το ψηφιακό αποτύπωμά τους. Η σύνοψη παράγεται με τη χρήση αλγορίθμων κατακερματισμού MD5 και SHA-1 που είναι διεθνώς αποδεκτοί, αναγράφεται στην έκθεση κατάσχεσης και κατά τον τρόπο αυτό διασφαλίζονται η ακεραιότητα και η γνησιότητα των δεδομένων που αντιγράφηκαν. Εν προκειμένω, στην περιγραφή του είδους αρχείων, στην υπ'αρ. /21-09-2018 έκθεση κατάσχεσης, αναγράφεται "οπτικός δίσκος που περιέχει φορολογικά αρχεία του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου που δημιουργήθηκε από τον Η/Υ της οντότητας. Για τα παραπάνω αρχεία παρήχθησαν συνόψεις HASHVALUES κατά MD5 και SHA 1 από τα εξαγόμενα αρχεία που αποθηκεύτηκαν σε αρχείο το οποίο με τη σειρά του έχει σύνοψη HASH VALUEκαι MD5.....". Κατά συνέπεια, με την τήρηση της προβλεπόμενης για την αντιγραφή ψηφιακών αρχείων διαδικασίας και την αναγραφή της ψηφιακής σφραγίδας των αρχείων στην έκθεση κατάσχεσης, προσδιορίζονται με ακρίβεια τα αρχεία του ΦΗΜ που κατασχέθηκαν, γεγονός που αναπληρώνει την έλλειψη αναγραφής στο έντυπο της κατάσχεσης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών που αυτά αφορούν.

Επειδή, η έκθεση κατάσχεσης νόμιμα θυροκολλήθηκε, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, λόγω

άρνησης του υπεύθυνου της οντότητας να παραλάβει αυτήν, παρουσία μάρτυρα, σύμφωνα με το από 21-09-2018 αποδεικτικό επίδοσης επ'αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή τήρησε τη νόμιμη διαδικασία για τη σύνταξη και επίδοση με θυροκόλληση της υπ'αριθμ. /21-09-2018 έκθεσης κατάσχεσης, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται σε κατάσχεση που διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ.3 και 4 του ΚΦΔ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. : «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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων..... **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση.....»

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με

τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 : «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..... 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.8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών. ».

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014). 2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/2012 η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ : "1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά

αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται :« Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης, όταν για το συγκεκριμένο τραπέζι έχει ήδη εκδοθεί προσωρινή απόδειξη.

9.1.5. Επιτρέπεται στις ΦΤΜ ή ΑΔΗΜΕ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, η απευθείας έκδοση φορολογικής απόδειξης, χωρίς την προηγούμενη έκδοση προσωρινής απόδειξης, σε περιπτώσεις ενδεικτικά όπως take away, delivery.

9.1.6. Η επιστροφή / ακύρωση σερβιρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ.

9.1.7. Στις Επιστροφές, στα προγράμματα Εστιατορίου δεν επιτρέπεται η επιστροφή αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που έχει ήδη σερβιριστεί.....

9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και στο τέλος «ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ - ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία, και με την ακόλουθη σειρά:.....

8. Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής, αρχόμενες στην 13η γραμμή μετά την ένδειξη «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ»:

Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους, η αξία, η ποσότητα του είδους και ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 24%, 36% ή 0%, στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους.

9. Μία κενή γραμμή, αμέσως μετά την λήξη των ειδών και των τιμών τους.

10. Ο αριθμός του τραπεζιού.

11. Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας - σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού.

12. Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού.

Επισημαίνεται ότι δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η αναγραφή του συνολικού ποσού στις προσωρινές αποδείξεις ή στα δελτία παραγγελίας.

9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ».

9.2.3. Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.....

9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

.....9.3.3. Οι εκπώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο

9.4. Αποτύπωση Επιστροφών σε ΦΗΜ εστιατορίου

9.4.1. Στους ΦΗΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, τα ημερήσια σύνολα αλλά και τα προοδευτικά – αθροιστικά των επιστροφών – ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στο Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ». Για το σκοπό αυτό τα ημερήσια συνολικά ακαθάριστα ποσά εσόδων των επιστροφών / ακυρώσεων σερβιρισθέντων ειδών, ενταμιεύονται στην φορολογική μνήμη με την διαδικασία έκδοσης του δελτίου «Ζ».

9.4.2. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης."

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από την αντιπαραβολή των δελτίων παραγγελίας με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα από τον με αρ. μητρώου φορολογικό μηχανισμό της επιχείρησης, στο χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 21-09-2018, διαπιστώθηκε η συστηματική μείωση των τιμών ανά είδος στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, σε σχέση με τα δελτία παραγγελίας, ύστερα από παρέμβαση του χρήστη του ΦΗΜ, μείωση που διαπιστώθηκε σε 9.888 περιπτώσεις, ήτοι σε ποσοστό 77,13 % των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, ενώ υπάρχει απόλυτη ταύτιση των ειδών που αποτυπώνονται στα δελτία παραγγελίας και στις αντίστοιχες αποδείξεις που εκδόθηκαν ανά τραπέζι, η αξία τους στην τελική απόδειξη εμφανίζεται μειωμένη, ακόμη και στο ύψος του ενός ευρώ ανά είδος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι αποκλίσεις μεταξύ δελτίων παραγγελίας και αποδείξεων λιανικής πώλησης οφείλονται στην ποσότητα του κρέατος που ζυγίζόταν στην κουζίνα του καταστήματος μετά τη λήψη της παραγγελίας, ισχυρισμό που πρόβαλε και στο στάδιο εξέτασης του με αρ. πρ.15-12-2022 υπομνήματος, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων που περιλαμβάνουν το είδος "ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΜΟΣΧΟΥ ΚΙΛΟ", ως το μοναδικό που σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης διατίθεται με το κιλό. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε ποσοστό 58,18% των εκδοθέντων ΑΛΠ για το 2017 και 52,66 % για το 2018, το συγκεκριμένο είδος αποτυπώνεται στην τελική απόδειξη με αξία χαμηλότερη των τριών ευρώ και ότι σε ποσοστό 28,41% για το 2017 και 13,78 % για το 2018 αποτυπώνεται στην αξία του ενός ευρώ. Η τιμολόγηση του συγκεκριμένου είδους με αξία από 1€ έως 3 € συνεπάγεται ότι η πωληθείσα ποσότητα ήταν κάτω των 100 γραμμαρίων κρέατος ανά περίπτωση, καθώς επίσης υπάρχουν περισσότερες από είκοσι περιπτώσεις που το συγκεκριμένο είδος χρεώθηκε με την τιμή του 0,1€, δηλαδή η πωληθείσα ποσότητα ήταν τρία γραμμάρια. Συνεπώς, επιβεβαιώνεται το πόρισμα του ελέγχου ότι σκοπός της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης με μειωμένη αξία είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, φέρει την ευθύνη σύννομης και αξιόπιστης χρήσης του φορολογικού μηχανισμού, ώστε να διασφαλίζει την ορθή έκδοση

στοιχείων, τόσο των δελτίων παραγγελίας όσο και των αποδείξεων λιανικής πώλησης, μη δυνάμενη να αντιτάξει την εσφαλμένη χρήση του φορολογικού μηχανισμού, έναντι της φορολογικής αρχής. Στο πλαίσιο αυτό, οφείλει να διορθώνει τα δελτία παραγγελίας ως προς τις ζυγισθείσες ποσότητες, τις ακυρώσεις ή τις επιστροφές, ώστε να αποτυπώνονται στα δελτία παραγγελίας που αποθηκεύονται στη μνήμη του φορολογικού μηχανισμού, η πραγματική ποσότητα και αξία των παραγγελθέντων ειδών, βάσει των οποίων εκδίδεται και η απόδειξη λιανικής πώλησης με την πραγματική αξία. Επιπλέον, όλως επικουρικά, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι διόρθωσε χειρόγραφα τα δελτία παραγγελίας, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της.

Επειδή, αντίστοιχα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι αποκλίσεις μεταξύ δελτίων παραγγελίας και αποδείξεων λιανικής πώλησης οφείλονται σε παραγγελίες ποτηριού και όχι φιάλης ή σε παραγγελίες μεζέδων για ποτό, οι οποίες, ωστόσο, δεν αποδεικνύονται ούτε αποτυπώνονται σε εκδοθέντα από τον φορολογικό μηχανισμό δελτία παραγγελίας, ενώ η ανακριβής έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ύστερα από τη διασταύρωση με τα εκδοθέντα από τον μηχανισμό δελτία παραγγελίας. Επιπλέον, για τον ίδιο λόγο, ο έλεγχος ορθά συμπεριέλαβε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων όλες τις περιπτώσεις που οι αποδείξεις λιανικής πώλησης εκδόθηκαν με διαφορετική αξία από τα αντίστοιχα δελτία παραγγελίας, έστω και αν η διαφορά διαμορφώνεται στο ύψος του 1,5 ευρώ, καθώς η διόρθωση ή η ακύρωση της παραγγελίας που επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν αποτυπώνονται σε δελτίο παραγγελίας. Αντίθετα, οι εν λόγω περιπτώσεις, όπως καταγράφεται στην έκθεση του ελέγχου, καταδεικνύουν την έκταση της φοροδιαφυγής και τη συστηματική από την προσφεύγουσα αλλοίωση της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι γινόταν στρογγυλοποίηση του λογαριασμού κατά την έκδοση της τελικής απόδειξης, πέραν των ανωτέρω, ο έλεγχος επισημαίνει ότι η αξία ανακριβείας σε 4.636 περιπτώσεις το 2017 και σε 4.422 περιπτώσεις το 2018 είναι άνω των δέκα ευρώ, ώστε δεν υφίσταται η έννοια της στρογγυλοποίησης.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι σε αρκετές περιπτώσεις έχουν εκδοθεί αποδείξεις με μεγαλύτερη αξία από τα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας, ο έλεγχος σημειώνει ότι αυτό οφείλεται στην έκδοση των τελικών αποδείξεων με συμπληρωματικές παραγγελίες, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν δελτία παραγγελίας, καθώς, επίσης, ότι το ποσοστό των φορολογικών παραστατικών που εκδόθηκαν με αξία ίση ή μεγαλύτερη της αξίας των δελτίων παραγγελίας είναι μόλις 22,87%.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει γενικά και αόριστα ισχυρισμούς που δήθεν δικαιολογούν τις αποκλίσεις μεταξύ δελτίων παραγγελίας και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία και χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Επιπλέον, ενώ επικαλείται αναλυτική κατάσταση με την αιτιολόγηση των διαφορών, δεν συνυποβάλλει συνημμένα έγγραφα με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Αντίθετα, ο έλεγχος έκρινε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί με ανακριβή αξία, ύστερα από διασταύρωση με τα εκδοθέντα από τον φορολογικό μηχανισμό της επιχείρησης δελτία παραγγελίας και συγκεκριμένα από την επεξεργασία 28.543 δελτίων παραγγελίας, 12.537 αποδείξεων λιανικής πώλησης και 283 τιμολογίων-δελτίων αποστολής.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ : «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ΚΦΔ:«1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ : «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»: «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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...."

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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και άοριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εν προκειμένω, η με ημερομηνία θεώρησης 10-04-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικότερα, προσδιορίζονται κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο οι περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως προέκυψαν από τη διασταύρωση των δελτίων παραγγελίας και αποδείξεων λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό της επιχείρησης. Επιπλέον, συμπεριλαμβάνει πίνακες με πληροφορίες από την επεξεργασία των αρχείων και συμπεράσματα που αναιρούν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ενώ η τελευταία δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να προσβάλλει το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ επί της οποίας ερείδεται, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντίθετου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.1 του Ν.4223/2013 : «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.....» .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 παρ.16 του Ν.4223/2013 : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων....»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4223/2013 σχετικά με το άρθρο 46 του νόμου : «Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι εναπόκειται στη Φορολογική Διοίκηση η έκδοση

οποιασδήποτε πράξης με την οποία προσδιορίζεται φόρος για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή χρήσεις εν γένει ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση δεν δεσμεύεται κατά την επιβολή του φόρου από τα έως σήμερα ισχύοντα σχετικά με τους κανόνες της συνάφειας των φόρων ή την αυτοτέλεια των χρήσεων.....», και σχετικά με το άρθρο 48 του νόμου : «Με την παράγραφο 16 αντικαθίσταται το άρθρο 62 του Κώδικα, ώστε να αποσαφηνιστεί ότι οι διατάξεις αυτού, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α ΚΦΔ : "Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...."

Επειδή, η φορολογική αρχή, με βάση την από 10-04-2023 έκθεση ελέγχου, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο για τη διαπίστωση της παράβασης σε 9.888 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 310.292,15€ πλέον ΦΠΑ 74.470,42€, ποσά που συμπίπτουν με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 21-09-2018. Επιπλέον, με την προσβαλλόμενη πράξη, ορθά επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50 % επί του ΦΠΑ, ήτοι ποσό 37.235,06€, το οποίο επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, η προσβαλλόμενη πράξη ορθά εκδόθηκε για την επιβολή ενός προστίμου που αφορά περισσότερα φορολογικά έτη, στο σώμα της πράξης αναγράφεται μεν μόνο το φορολογικό έτος 2018, ως το πιο πρόσφατο έτος, αλλά από την περιγραφή των παραβάσεων επί της πράξης προκύπτει ότι αυτή αναφέρεται στο σύνολο των παραβάσεων της ελεγχόμενης περιόδου που μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα του ενός φορολογικά έτη, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται. Επιπλέον, δεν προκύπτει έκδοση άλλης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α ΚΦΔ με βάση τον ίδιο έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι αναγράφεται εσφαλμένα το ύψος του προστίμου επί της προσβαλλόμενης πράξης, ότι δεν συνάδει με την έκθεση ελέγχου και ότι η πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να αφορά ένα φορολογικό έτος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 12-07-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ..... και **την επικύρωση** της υπ'αριθμ./08-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ...../08-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	37.235,06 €	37.235,06 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.