



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/01/2025

Αριθμός απόφασης: 81

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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 26/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά :

- της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2018 -2019 κατόπιν της έκδοσης της/2024 εντολής ελέγχου,

- των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 με αριθμό/20-08-2024, συνολικού ποσού για καταλογισμό 12.947,48 € και φορολογικού έτους 2019 με αριθμό/20-08-2024 συνολικού ποσού για καταλογισμό 8.772,06 €,
 - του συναφούς σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, βάσει του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024 – ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των προσωρινών πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
 - και πάσης ετέρας συναφούς πράξεως της διοικήσεως, η οποία επέδρασε καθ' οιονδήποτε τρόπο στην έκδοση των ανωτέρω, καθώς και οποιασδήποτε με τις παραπάνω πράξης ή παράλειψης, ρητής ή σιωπηρής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης αυτών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./20-08-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **12.947,48 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 8.231,06 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 4.115,53 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 600,89 €

1. Με την υπ' αριθμ./20-08-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικός φόρος ύψους **8.772,06 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 5.707,12 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 2.853,56 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 211,38 €

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 στην προσφεύγουσα, η οποία διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου δε διαπιστώθηκαν διαφορές. Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Δεδομένου ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσής της και ότι στο φορολογικό έτος 2018 είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 33 του Ν.5104/2024, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το με αρ.πρωτ./01-08-2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας, με το οποίο έγιναν εν μέρει δεκτές οι απόψεις της επί του επιδοθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, συνέταξε πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, από τον οποίο προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων» ποσού -28.497,86€ και -20.707,64 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα, όπως περιγράφεται ακολούθως :

ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018	2019	ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2018	2019
Υπόλοιπα τραπ. Λογαριασμών κατά την έναρξη του έτους 2018	11.899,25	12.966,43			
Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγ. δραστηριότητας	109.260,17	121.548,99			
Επίδομα	840,00	840,00			
Ποσό από διάθεση περ.στοιχείου	600,00				
ΦΠΑ για καταβολή	0		Υπόλοιπα τραπ. Λογαριασμών κατά την λήξη του έτους 2018	12.966,43	17.262,14
ΦΠΑ εκροών	21.646,17	22.997,02	Δαπάνες για αγορά αγαθών *	3.418,95	2.834,00
ΑΥΞΗΣΗ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	1.746,09	5.899,84	Αγορές εμπορευμάτων για την άσκηση της επαγγ. Δραστηριότητας	114.447,15	126.369,89
			Επαγγελματικές δαπάνες	12.048,25	11.515,30
			Αγορά παγίου (ψυγείου)		1.100,00
			Φόρος εισοδήματος που	115,52	

			πληρώθηκε στο ελεγχόμενο έτος		
			Διάφοροι φόροι που πληρώθηκαν το ελεγχόμενο έτος	126,84	
			ΕΝΦΙΑ	97,75	68,42
			ΦΠΑ που πληρώθηκε	0	
			φόρος εισροών	25.082,39	24.777,68
			Δαπάνη για τηλεφωνία	988,83	685,35
			Δαπάνη για ενέργεια	2.017,50	274,65
			ΜΕΙΩΣΗ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	3.179,93	72,49
ΣΥΝΟΛΟ	145.991,68	164.252,28		174.489,54	184.959,92

*Όπως προέκυψαν από τις χρεώσεις του λογαριασμού της ΕΤΕ.

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2019
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	145.991,68	164.252,28
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	174.489,54	184.959,92
Υπόλοιπο	- 28.497,86	- 20.707,64

Προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, ο έλεγχος συνέκρινε ανά φορολογική περίοδο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και επιλέχθηκε το φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίστηκε βάσει των εμμέσων τεχνικών ως μεγαλύτερο και το οποίο, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Ως προς το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό του **26.872,05 €** προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία, καθώς η διαφορά ποσού 1.625,81 € (28.497,86 - 26.872,05) προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, διότι όπως αποδείχθηκε από προγενέστερο έλεγχο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ίσου ποσού.

Επίσης, επειδή δεν δύναται να αποδειχθεί ότι η ανωτέρω προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη των φορολογικών ετών 2018 και 2019 είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013, ο έλεγχος θεώρησε τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ειλικρινείς και δεν καταλόγισε φόρο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω

προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

- Μη νόμιμος ο τεκμαρτός προσδιορισμός - Τα ποσά που ο έλεγχος εξέλαβε ως μη δηλωθέντα εισοδήματα προέρχονται από τα εισοδήματα των γονέων της, οι οποίοι καλύπτουν τις προσωπικές και επαγγελματικές δαπάνες της. Η επιχείρησή της δημιουργήθηκε μεσούσης της οικονομικής κρίσης και ουσιαστικά μπορεί και επιβιώνει μετακυλιώντας από έτος σε έτος τις πιστώσεις των προμηθευτών της, ενώ η ζημία που δημιουργείται της τάξεως 15-20% δεν αφήνουν περιθώρια κέρδους. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της περιλαμβάνει στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής της υπεύθυνη δήλωση της μητέρας της που επιβεβαιώνει την καταβολή χρημάτων με την μορφή άτυπου δανείου για την κάλυψη των δαπανών της προσφεύγουσας, ενώ προσκομίζει κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού της στην EUROBANK ετών 2015 -2019 και αναλυτική κίνηση λογαριασμού Εθνικής τράπεζας, χωρίς στοιχεία δικαιούχων.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - Ύπαρξη αντιφατικών συμπερασμάτων και πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου.
- Ακυρότητα των επίμαχων πράξεων λόγω αόριστης και πλημμελούς αιτιολογίας τους, γεγονός που συνιστά έλλειψη επί της ουσίας αιτιολογίας.
- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράλειψης της συνταγματικά επιβεβλημένης προηγούμενης ακρόασης ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 63 παρ. 3 και 9 του Ν.4174/2013.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ 1 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97).».

Επειδή στο άρθρο 44 του ανωτέρου νόμου ορίζεται :

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77),
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,
- η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,
- ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,
- ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020 (Α' 148)».

Επειδή, στην παράγραφο 8 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των §§ 1 και 8 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της

δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις -επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, περαιτέρω, η Έκθεση Ελέγχου, που κοινοποιείται παράλληλα με την πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου, είναι δημόσιο έγγραφο που αποτελεί πλήρη απόδειξη περί των βεβαιουμένων σ' αυτό. Συνιστά δε τη βάση των αποφάσεων των αρμόδιων φορολογικών αρχών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπει ο νόμος. Δεν συγκεντρώνει, επομένως, τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς **στερείται εκτελεστότητας**, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση.

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, βάσει του άρθρου 33 του Ν.5104/2024, των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024 – ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, καθώς οι παραπάνω πράξεις **δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις**. Ως εκ τούτου η ενδικοφανής προσφυγή ως προς τις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει απορριπτέα ως **απαράδεκτη**.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμου τεκμαρτού προσδιορισμού.

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.5104/2024 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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 (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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 , έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι :

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή στο άρθρο 32 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Ν.5104/2024 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.»

Επειδή ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της μεθόδου της ανάλυσης της ρευστότητας, κατόπιν των παρακάτω διαπιστώσεων:

-Η προσφεύγουσα από την έναρξή της το έτος 2015 δηλώνει ζημίες, με εξαίρεση το έτος 2017 που δηλώνει ελάχιστα κέρδη (262,55 €),

-Οι δηλώσεις ΦΠΑ σε όλη τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησής της είναι πιστωτικές,

-τα ελεγχόμενα έτη φορολογείται βάσει τεκμηρίων,

-τα ελεγχόμενα έτη έχει αρνητικά μικτά αποτελέσματα,

-βάσει των δηλώσεών της, η προσφεύγουσα φέρεται να ζει ετησίως αυτή και το τέκνο της με 840€ (προνοιακό επίδομα),

-από την επεξεργασία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2010-2017 και λαμβάνοντας υπόψη τα έσοδα και τις πραγματικές δαπάνες, δεν προκύπτει υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση για τα ελεγχόμενα έτη,

-από προγενέστερο έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με αφορμή τον με αριθ. πρωτ./2023 φάκελο υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν ζήτησε - έλαβε φορολογικά στοιχεία από προμηθευτή της για παραλαβές αγαθών και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για την πώληση αυτών. Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα για το έτος 2018 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.625,81€ πλέον ΦΠΑ 390,19€ και της καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022 ποσού 195,09€. Να σημειωθεί ότι από τον ίδιο έλεγχο καταλογίστηκε στην ελεγχόμενη για το φορολογικό έτος 2017 η παράβαση της μη έκδοσης τιμολογίων σε εννέα (9) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 604,84€ πλέον ΦΠΑ 145,16€.

-Επιπλέον από τις απαντήσεις της προσφεύγουσας στο ερωτηματολόγιο σχετικά με τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 1/1/2018 και τον τρόπο διαβίωσης και τις υποχρεώσεις της στα ελεγχόμενα έτη, προκύπτει ότι την 1/1/2018 δεν υπάρχουν διαθέσιμα μετρητά, ενώ δεν υφίστανται υποχρεώσεις προς τρίτους.

Επειδή, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου. Για κάθε φορολογικό έτος ο έλεγχος κατήρτισε πίνακα ανάλυσης ρευστότητας, με βάση όλα τα προαναφερθέντα δεδομένα, με αποτέλεσμα να προσδιορίσει για το φορολογικό έτος 2018 μη δηλούμενο εισόδημα (προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 § 4 του Ν 4172/2013) ύψους 28.497,86 € και για το φορολογικό έτος 2019 μη δηλούμενο εισόδημα (προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013) ύψους 20.707,64 €.

Επομένως, ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος της με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής σ' αυτές και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματός της τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «η απόδειξη της, χωρίς αντάλλαγμα, παραχωρήσεως, για την οποία δεν κατηρτίσθη έγγραφο, βαρύνει την βεβαιούσα τον φόρο φορολογική αρχή πλην όμως λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά **μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.**» (ΣΤΕ 43/2006 Β' τμ. 4352/1995, 684/1989,).

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αιτείται να ληφθεί υπόψη το συνολικό ποσό των καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Eurobank, οι οποίες έγιναν από τους γονείς της προς κάλυψη των προσωπικών και επιχειρηματικών της δαπανών. Συγκεκριμένα, η μητέρα της δηλώνει ότι το 2018 κατέθεσαν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, η ίδια και ο σύζυγός της, ποσό 8.965,00 €, ενώ κάλυψαν πάγια έξοδα της ύψους 2.950,00 €. Για δε το 2019 κατέθεσαν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 14.621,80 €. Ωστόσο οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί, καθώς δεν αποδεικνύονται από τις εκτυπώσεις κίνησης του λογαριασμού της, ούτε και από κάποιο άλλο σχετικό τραπεζικό έγγραφο. Περαιτέρω, για να γίνουν δεκτά ποσά που προέρχονται από συνεισφορά γονέων, δεδομένου ότι εφαρμόστηκε η τεχνική

ρευστότητας, θα έπρεπε να είχε υποβληθεί, δήλωση φόρου άτυπης δωρεάς χρηματικού ποσού, που να έχει γίνει αποδεκτή, ώστε να περιληφθούν σε σχετικό πεδίο της στήλης των πηγών κεφαλαίου. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους

διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφραση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣΤΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί αδρίστης και πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στο 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.....».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, 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 ελλείψει 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 [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ.,

2780/2012 επταμ.).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πράξεις δεν καλύπτουν ούτε καν τα προσχήματα της αναγκαιότητας από τη φύση τους, συνταγματικά επιβεβλημένης πλήρους αιτιολογίας τους και για το λόγο αυτό είναι ακυρωτέες. Οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αόριστα, καθώς δεν αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και χωρίς την αναφορά των συγκεκριμένων διατάξεων των νόμων που παραβιάστηκαν, δεν στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης (ΣΤΕ 292/96, 213/1991).

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Επειδή στο άρθρο 84 παρ. 4 του Ν.5104/2024 ορίζεται : *«4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».*

Επειδή στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής αναφορικά με το άρθρο 28, που αναριθμήθηκε με τον νέο Κ.Φ.Δ. σε άρθρο 33 :

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων εκδόθηκε το με αριθμό 216/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 33 παρ. 1 & 65 παρ. 4 του Ν.5104/2024.

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ.

Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, κατέθεσε στη φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτ./01-08-2024 υπόμνημα με τις απόψεις - αντιρρήσεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου προσκομίζοντας, μεταξύ άλλων, καρτέλες των προμηθευτών της, με τη σφραγίδα και την υπογραφή τους, από τις οποίες προκύπτουν οι οφειλές της σε αυτούς, αναφέροντας ότι εκ παραδρομής στο συμπληρωμένο ερωτηματολόγιο που υπέβαλε στον έλεγχο δεν συμπεριέλαβε τις υποχρεώσεις σε τρίτους. Ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς της και πρόσθεσε τα ποσά αυτά στους πίνακες ρευστότητας των επίμαχων φορολογικών ετών, στα πεδία «Αυξήσεις των πληρωτέων υποχρεώσεων» και «Μειώσεις των πληρωτέων υποχρεώσεων». Ως εκ τούτου τηρήθηκε πλήρως το συνταγματικό δικαίωμα της κλήσης προς ακρόασης και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτός ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων των παραγράφων 3 και 9 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του Ν.4174/2013 έχουν καταργηθεί με το άρθρο 71 του Ν.4987/2022, ενώ σε ισχύ είναι οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024), όπου το άρθρο 63 του προϊσχύοντος νόμου αντιστοιχίζεται με το άρθρο 72 του νέου ΚΦΔ (Παράρτημα Β του νέου ΚΦΔ) και στο οποίο αντίστοιχα ισχύουν τα ακόλουθα :

«3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου ή του οίκοθεν προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση».

Επειδή προϋπόθεση για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αποτελεί η πληρωμή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, όπως λανθασμένα επιλαμβάνεται η προσφεύγουσα, αλλά η καταβολή του 50% του ποσού αποτελεί προϋπόθεση για την αναστολή είσπραξης του υπολοίπου 50% του αμφισβητούμενου ποσού.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, **ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των**

Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **ΑΦΜ**, ως ακολούθως :

α) Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το μέρος που στρέφεται κατά του συναφούς σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, βάσει του άρθρου 33 του Ν.5104/2024, των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024 – ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ως απaráδεκτης,

β) την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το μέρος που στρέφεται κατά των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/20-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	12.947,48 €	12.947,48 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό/20-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	8.772,06 €	8.772,06 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.