



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 27/5/2022

Αριθμός απόφασης: 2002

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατά:

α) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του

άρθρου 58 του Ν.4174/2013 οικονομικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

β) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 οικονομικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

γ) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 οικονομικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

δ) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 οικονομικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

ε) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου από 17/10/2015 έως 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

στ) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 έως 25/7/2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

ζ) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου από 26/7/2016 έως 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

η) της υπ' αριθ./27-12-21 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

θ) της υπ' αριθ./27-12-21 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

ι) της υπ' αριθ./27-12-21 Πράξης Επιβολής Προστίμου των παραγράφων 3 & 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

ια) της υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου από 1/1/2015 έως 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2022 ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 6.283,60 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύη ποσού 340,03 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ποσού 3.141,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 9.765,43 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 7.052,97 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 638,71 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.526,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 11.217,87 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 7.640,90 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 3.801,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 11.442,50 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 12.666,30 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.915,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 14.582,02 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου από 17/10/2015 έως 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 414,38 ευρώ, διότι από 17/10/2015 έως 31/12/2015 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που βαρύνονται με Φ.Π.Α. (828,76 * 50%).

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου από 1/1/2016 έως 25/7/2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.672,76 ευρώ, διότι από 1/1/2016 έως 25/7/2016 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που βαρύνονται με Φ.Π.Α. (5.345,51 * 50%).

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου από 26/7/2016 έως 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 1.744,67

ευρώ, διότι από 26/7/2016 έως 31/12/2016 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που βαρύνονται με Φ.Π.Α. ($3.489,34 * 50\%$).

Με την υπ' αριθ./27-12-21 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, λόγω μη προσκόμισης βιβλιαρίου συντήρησης ΦΤΜ και αρχείων txt των εν χρήσει ΦΤΜ.

Με την υπ' αριθ./27-12-21 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω υποβολής ελλιπών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών (ΜΥΦ).

Με την υπ' αριθ./27-12-21 Πράξη Επιβολής Προστίμου των παραγράφων 3 & 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 7.112,46 ευρώ, ήτοι α) ποσό 1.455,40 ευρώ, διότι από 1/1/2015 έως 16/10/2015 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.638,50 ευρώ ($3.638,50 * 40\%$) και β) ποσό 5.657,06 ευρώ διότι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων πώλησης καθαρής αξίας 22.628,25 ευρώ ($22.628,25 * 25\%$).

Με την υπ' αριθ./27-12-21 (Α/Α/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου από 1/1/2015 έως 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 418,43 ευρώ, λόγω λήψης 9 εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.638,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 836,86 ευρώ ($836,86 * 50\%$).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 27-12-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της από 27/12/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., της από 27/12/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της από 27/12/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου των διατάξεων του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 οι οποίες συντάχθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./31-5-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Αιτία για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ./19-4-2021 και/29-4-2021 δελτία πληροφοριών και οι από 5/11/2020 σχετικές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012, του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει των οποίων ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση εστιατορίου – ψαροταβέρνας και κατάστημα λιανικού εμπορίου διαφόρων ειδών, έλαβε για τις χρήσεις 2015 και 2016 εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον εκδότη εικονικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., όπως εμφανίζονται κατωτέρω:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2015	28	11.302,34	2.599,54	13.901,88
2016	38	15.260,50	3.594,03	18.854,53

Με το υπ' αριθ./2-6-2021 έγγραφο γνωστοποιήθηκε στον ελεγχόμενο η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις χρήσεις 2015 και 2016 μέχρι την έκδοση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18,19 και 72 παράγραφος 18 του Ν.4174/2013. Στη συνέχεια απεστάλη η υπ' αριθ./1-10-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στην οποία ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Λήφθηκαν, επιπλέον, πληροφορίες από τον ΕΦΚΑ σχετικά με τις καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και καρτέλες πελάτη από τους κυριότερους προμηθευτές του για τα υπό κρίση έτη.

Αξιοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία ο έλεγχος, αρχικά, προσδιόρισε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα και τις υποχρεώσεις σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- η επιχείρηση δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των αγορών που απεικονίζονταν στα εικονικά τιμολόγια, ισχυριζόμενη ότι η εξόφλησή τους έγινε σε μετρητά, δεδομένου ότι δεν υπήρχε τιμολόγιο με αξία άνω των 500,00 ευρώ,
- από τα τηρούμενα βιβλία έτους 2015 το σύνολο των δαπανών ανέρχονταν σε 36.311,00 ευρώ ενώ από την κατάσταση οικονομικών στοιχείων του Ε3 ανέρχονταν σε 37.081,00 ευρώ, με αποτέλεσμα ποσό 770,00 ευρώ να θεωρηθεί λογιστική διαφορά,
- από τα τηρούμενα βιβλία έτους 2016 το σύνολο των δαπανών ανέρχονταν σε 44.220,92 ευρώ ενώ από την κατάσταση οικονομικών στοιχείων του Ε3 ανέρχονταν σε 47.831,29 ευρώ, με αποτέλεσμα ποσό 3.910,37 ευρώ να θεωρηθεί λογιστική διαφορά,
- αγορές και δαπάνες που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία έτους 2015 συνολικής καθαρής αξίας 3.566,49 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. αξίας 624,12 ευρώ, θεωρήθηκαν λογιστικές διαφορές διότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής,
- αγορές και δαπάνες έτους 2016 συνολικής καθαρής αξίας 4.809,20, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 825,07 ευρώ, θεωρήθηκαν λογιστικές διαφορές διότι δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής,
- δαπάνη για ΔΕΗ καθαρής αξίας 1.104,21 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 47,14 ευρώ καταχωρήθηκε εσφαλμένα στη χρήση 2015, ενώ αφορούσε κατανάλωση ρεύματος του 2014,
- δαπάνη για ΔΕΗ καθαρής αξίας 707,95 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 91,93 ευρώ, καταχωρήθηκε εσφαλμένα στη χρήση 2016, ενώ αφορούσε κατανάλωση που έγινε μέσα στο 2015,

- αγορές υλικών κατασκευών χρήσης 2016 συνολικής καθαρής αξίας ποσού 2.639,73 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 633,53 ευρώ, αύξησαν τις δαπάνες ενώ στην πραγματικότητα αφορούσαν πάγιο για το οποίο θα έπρεπε να διενεργηθούν αποσβέσεις,
 - από τον έλεγχο των ημερήσιων Ζ της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής έτους 2015 προέκυψε διαφορά μεταξύ αξίας αποδείξεων και αξίας καταχωρημένης στα βιβλία, καθαρής αξίας 4.630,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 706,12 ευρώ, και
 - από τον ίδιο έλεγχο των Ζ για το έτος 2016 προέκυψε διαφορά καθαρής αξίας 854,56 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 196,55 ευρώ,
- οι αρμόδιοι ελεγκτές προσδιόρισαν το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΑΞΙΕΣ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2015	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016
ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	- 18.686,89	- 35.307,10
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	4.630,24	854,56
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	16.743,04	27.027,75
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	2.686,39	- 7.424,79

Ωστόσο, τα αποτελέσματα που εξήχθησαν με βάση τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατ' εφαρμογή των γενικών φορολογικών διατάξεων, δε θεωρήθηκαν ακριβή διότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Η ετήσια δαπάνη του ελεγχόμενου, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Ν.4172/2013, για τα έτη 2015 και 2016 δε μπορούσε να καλυφθεί από τα δηλωθέντα εισοδήματα των αντίστοιχων ετών, όπως φαίνεται στους παρακάτω πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	2015	2016
ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΕΤΗΣΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΔΑΠΑΝΗ	2.500,00	2.500,00
ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ (ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 1 ^{ΟΥ} ΟΡΟΦΟΥ, 68 Τ.Μ., ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ ΜΕ ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ 2.800 ΕΥΡΩ, ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ 100%), 12 ΜΗΝΕΣ ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗ	2.720,00	
ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ (ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ 2 ^{ΟΥ} ΟΡΟΦΟΥ, 86 Τ.Μ., ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΗ ΜΕ ΤΙΜΕΣ ΖΩΝΗΣ 2.800 ΕΥΡΩ, ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ 50%), 12 ΜΗΝΕΣ ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗ		1.795,00
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ 1199 Κ.Ε., ΕΤΟΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ 2001, ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ 50%	1.000,00	1.000,00
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ Ή ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	17.500,00	
ΣΥΝΟΛΟ	23.720,00	5.295,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 4

ΕΤΗΣΙΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		
ΕΤΟΣ	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
2015	0,13	0,13
2016	0,00	0,00

2. Ο ελεγχόμενος καταχώρησε στα βιβλία των υπό κρίση ετών εικονικά φορολογικά στοιχεία (Πίνακας 1), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν.4174/2013 και των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 § 1, 8 § 1, 5 και 2 του Ν.4308/2014.

3. Από τον έλεγχο των στοιχείων της ΦΤΜ προέκυψε ότι κατά τη χρήση 2015 εκδόθηκαν 8.799 αποδείξεις με την ένδειξη «ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ» που αφορούσαν εισπράξεις εκτός συναλλαγής, ενώ για τη χρήση 2016 το αντίστοιχο πλήθος ανήλθε σε 7.764.

Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) οι ελεγκτές προσδιόρισαν εκ νέου το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως ορίζονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).

Ο έλεγχος εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου **τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών** (περίπτωση δ, παράγραφος 1, άρθρο 27 του Ν.4174/2013), η οποία και εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας με την υπ' αριθ./11-11-2021 απόφαση. Τα πραγματικά περιστατικά της επιχείρησης που λήφθηκαν υπόψη για την επιλογή της εν λόγω μεθόδου – κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1094/7-4-2014, της Α1008/2020, της Ε.2015/2020 και της Ε.2016/2020 ήταν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Α) οι αγορές εμπορευμάτων (κρέατα, πατάτες, αναψυκτικά, μπίρες κτλ) γίνονταν σε τακτική βάση, ήτοι συχνότερα από 2 φορές την εβδομάδα,
- Β) από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε καταστροφή ή αυτοπαράδοση εμπορευμάτων για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, ήτοι το σύνολο των προμηθειών διατέθηκε στην παραγωγή,
- Γ) τα εμπορεύματα που διατίθεντο προς κατανάλωση, χωρίς προηγούμενη επεξεργασία, όπως το κρασί και τα αναψυκτικά, δεν συγκαταλέγονται στα λεγόμενα ευπαθή προϊόντα με σύντομη ημερομηνία λήξης και
- Δ) οι επιχειρηματικές δαπάνες και αγορές που αναγράφονταν στα βιβλία της επιχείρησης ήταν δυσανάλογα υψηλότερες σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, με αποτέλεσμα ζημιογόνο και στις δύο χρήσεις.

Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με την εν λόγω έμμεση τεχνική οι αρμόδιοι ελεγκτές έκαναν αναγωγή των αγορασθέντων ποσοτήτων πρώτων υλών και εμπορευμάτων σε πωλήσεις, βάσει των στοιχείων των παραστατικών αγοράς,

των απαντητικών εγγράφων των προμηθευτών της επιχείρησης και των τιμών διάθεσης των προϊόντων, όπως προέκυψαν από τα «ρολά» της ΦΤΜ και τις κριτικές πελατών στο διαδίκτυο.

Λαμβάνοντας ως μέση τιμή διάθεσης για **μία μερίδα κρέατος/θαλασσινών τα 9,00 ευρώ**, για **τα αναψυκτικά τα 2,00 ευρώ/τεμάχιο**, για **τις μπύρες τα 2,50 ευρώ/τεμάχιο**, για **το κρασί τα 4,50 ευρώ/κιλό**, και για τις πατάτες τα 4,00 ευρώ/μερίδα, και αφού υπολόγισε 30% ποσοστό φύρας σε σχέση με τις αγορασθείσες ποσότητες για τα κρέατα-θαλασσινά, ανήγαγε τις μικτές αξίες πωλήσεων σε πωλήσεις με Φ.Π.Α. 13%, 23% και 24% με βάση το ύψος των εισροών της επιχείρησης στις δηλώσεις Φ.Π.Α. των δύο υπό κρίση ετών. Τα αποτελέσματα φαίνονται στους ακόλουθους πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015									
ΕΙΔΟΣ	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 13%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 13%	Φ.Π.Α. 13%	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 23%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 23%	Φ.Π.Α. 23%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α.
ΚΡΕΑΤΑ	83.097,11	41.548,55	36.768,63	4.779,92	41.548,55	33.779,31	7.769,24	70.547,94	12.549,16
ΠΑΤΑΤΕΣ	27.027,60	13.513,80	11.959,12	1.554,68	13.513,80	10.986,83	2.526,97	22.945,94	4.081,66
ΑΝΑΨ.	8.110,00	4.055,00	3.588,50	466,50	4.055,00	3.296,75	758,25	6.885,24	1.224,76
ΜΠΥΡΕΣ	5.730,00				5.730,00	4.658,54	1.071,46	4.658,54	1.071,46
ΟΙΝΟΣ	7.380,00				7.380,00	6.000,33	1.380,00	6.000,00	1.380,00
ΣΥΝΟΛΟ	131.344,71	59.117,35	52.316,24	6.801,11	72.227,35	58.721,43	13.505,93	111.037,67	20.307,04

ΠΙΝΑΚΑΣ 6

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016									
ΕΙΔΟΣ	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 23%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 23%	Φ.Π.Α. 23%	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 24%	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. 24%	Φ.Π.Α. 24%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α.
ΚΡΕΑΤΑ	97.425,00	43.997,13	35.770,02	8.227,11	53.427,87	43.086,99	10.340,88	78.857,02	18.567,98
ΠΑΤΑΤΕΣ	30.462,00	13.756,64	11.184,26	2.572,38	16.705,36	13.472,07	3.233,30	24.656,32	5.805,68
ΑΝΑΨ.	7.760,00	3.504,42	2.849,12	655,30	4.255,58	3.431,92	823,66	6.281,04	1.478,96
ΜΠΥΡΕΣ	4.782,50	2.159,78	1.755,92	403,86	2.622,72	2.115,10	507,62	3.871,02	911,48
ΟΙΝΟΣ	6.390,00	2.885,72	2.346,12	539,61	3.504,28	2.826,03	678,25	5.172,15	1.217,85
ΣΥΝΟΛΟ	146.819,50	66.303,69	53.905,44	12.398,25	80.515,81	64.932,11	15.583,71	118.837,54	27.981,96

Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών πρώτα προσδιορίστηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και στη συνέχεια προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της δήλωσης, ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 7

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ
2015	111.037,67	79.069,62	31.968,05
2016	118.837,54	75.146,05	43.691,47

ΠΙΝΑΚΑΣ 8

ΠΟΣΑ	2015	2016
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	- 18.686,89	- 35.307,10
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	31.968,05	43.691,47
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	16.743,04	27.027,75
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	30.024,20	35.412,14

Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους υπ' αριθ./2021 και/2021 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος. Ο προσφεύγων εξέφρασε τις αντιρρήσεις του, προσκομίζοντας εγγράφως τις απόψεις του με τις οποίες υποστήριξε ότι η πραγματική μέση τιμή ανά μερίδα κρέατος είναι σαφώς μικρότερη των 9,00 ευρώ που έλαβε ο έλεγχος, ότι τα ποτά και τα αναψυκτικά διατίθενται δωρεάν σε ποσοστό τουλάχιστον 10% και ότι το μεγαλύτερο μέρος των προμηθειών πατάτας διατίθεται ως συνοδευτικό σε άλλες μερίδες και συνεπώς δε χρεώνεται ενώ η πραγματική τιμή ανά μερίδα πατάτας είναι τα 2,50 και όχι τα 4,00 ευρώ που έλαβε ο έλεγχος.

Η θέση του ελέγχου επί των αντιρρήσεων συνοψίζεται στα παρακάτω:

1. Με το υπ' αριθ./9-11-2021 έγγραφό του ο ελεγχόμενος είχε δηλώσει τιμές πώλησης ανά μερίδα κρέατος από 6,00 έως 15,00 ευρώ ενώ από τα ρολά της ΦΤΜ που αφορούσαν εισπράξεις σε τρεις μέρες του 2015 (30/4, 26/7, 31/12) και του 2016 (1/1, 19/6, 31/12) προέκυψαν αντίστοιχες τιμές από 7,50 μέχρι 13,00 ευρώ.
2. Η μέση τιμή πώλησης βάσει συγκεντρωτικών στοιχείων της ΦΤΜ για τα υπό κρίση έτη προέκυψε ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 9

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015			
ΕΙΔΗ	13/4/2015	29/5/2015	11/10/2015
ΦΑΓΗΤΑ	23,19	8,00	8,58
ΨΗΤΑ	9,42	7,91	7,83
ΟΡΕΚΤΙΚΑ	4,19	4,23	4,68
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	2,00	2,00	2,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 10

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016			
ΕΙΔΗ	2/5/2016	28/10/2016	29/12/2016
ΦΑΓΗΤΑ	8,64	10,04	9,11
ΨΗΤΑ	8,44	10,00	9,34
ΟΡΕΚΤΙΚΑ	3,88	3,92	4,81
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	2,00	2,00	2,00

3. Σε 4 αποδείξεις έκδοσης 2015 (ΑΛΠ 15/20-9-2015, ΑΠΥ 54/15-10-2015, ΑΠΥ 68/16-10-2015, ΑΠΥ 35/8-11-2015) τα είδη «ΦΑΓΗΤΑ» και «ΨΗΤΑ» τιμολογήθηκαν κατά μέσο όρο με 9,02 ευρώ/μερίδα ενώ σε 6 αποδείξεις έκδοσης 2016 (ΑΠΥ 102/24-1-2016, ΑΠΥ 68/6-2-2016, ΑΠΥ 17/18-7-2016, ΑΠΥ 9/15-8-2016, ΑΠΥ 22/24-8-2016, ΑΠΥ 17/3-12-2016) τα ίδια είδη τιμολογήθηκαν κατά μέσο όρο με 10,04 ευρώ/μερίδα.
4. Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τιμοκαταλόγους της επιχείρησης αν και ζητήθηκαν με το υπ' αριθ. /4-11-2021 έγγραφο του ελέγχου.
5. Προς όφελος του ελεγχόμενου και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης δεν υπολογίστηκαν έσοδα από λοιπά είδη φαγητού όπως σαλάτες και ζυμαρικά.
6. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης λήφθηκε τελικά τιμή πώλησης για τις πατάτες 3,00 ευρώ/μερίδα, με αποτέλεσμα η νέα μικτή αξία πωλήσεων πατάτας να προσδιορισθεί στα 20.270,70 ευρώ για το 2015, ήτοι καθαρή αξία 17.209,46 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.061,24 ευρώ, και στα 22.846,50 ευρώ για το 2016, ήτοι καθαρή αξία 18.492,24 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 4.354,26 ευρώ.

Αναμορφώνοντας τα αποτελέσματα που είχε προσδιορίσει βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αφού έλαβε υπόψη του τις απόψεις του προσφεύγοντα, ο έλεγχος κατέληξε στα ακόλουθα ποσά για τα δύο υπό κρίση έτη:

ΠΙΝΑΚΑΣ 11

ΠΟΣΑ	2015	2016
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	-18.686,89	-35.307,10
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	26.231,56	37.527,41
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	16.743,04	27.027,75
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	24.287,71	29.248,06

Τα πορίσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο με τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ετών 2015 και 2016 καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν έγιναν δεκτές ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες φορολογικού έτους 2015 αγορές από την εταιρία συνολικής καθαρής αξίας 2.266,34 ευρώ, διότι η εξόφλησή τους δεν έγινε διατραπεζικά παρότι τα αντίστοιχα τιμολόγια ξεπερνούσαν τα 500,00 ευρώ ανά ενιαία ημερήσια συναλλαγή. Ωστόσο τα ποσά που καταβλήθηκαν τοις μετρητοίς κατατέθηκαν κατά πάγια τακτική της εταιρίας σε τραπεζικό της λογαριασμό, όπως προκύπτει και από σχετική βεβαίωση που προσκομίζεται, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν συνέτρεχε σκοπιμότητα κατακερματισμού των συναλλαγών.
2. Δεν του κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου με γνωστοποίηση της έμμεσης τεχνικής που επιλέχθηκε, κατά τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εγκύκλιο.
3. Οι εκθέσεις ελέγχου δεν περιλαμβάνουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολόγηση ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής που επιλέχθηκε, σε αντίθεση με ό,τι προβλέπεται στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.
4. Εφόσον δεν τηρείται καμία από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 κακώς προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
5. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών που επιλέχθηκε ως μέθοδος έμμεσης τεχνικής ελέγχου δεν είναι κατάλληλη για τα δεδομένα της επιχείρησης, με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται στην υπ' αριθ. 2016/2020 διευκρινιστική εγκύκλιο.
6. Η μέση τιμή των 9,00 ευρώ ανά μερίδα κρέατος είναι αυθαίρετη και δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.
7. Οι προμήθειες σε πατάτες διατίθενται κατά το μεγαλύτερο μέρος ως συνοδευτικό σε πιάτα, επομένως δε χρεώνονται, ενώ η σωστή τιμή, όταν σερβίρονται ως ορεκτικό, θα ήταν τα 2,50 ευρώ/μερίδα και όχι τα 3,00 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος.

8. Τα αναψυκτικά, οι μπύρες και το κρασί διατίθενται σε ποσοστό τουλάχιστον 10% δωρεάν ως κέρασμα στους πελάτες ενώ η πραγματική τιμή πώλησης των αναψυκτικών είναι 1,50 ευρώ/τεμάχιο και της μπύρας 2,00 ευρώ/τεμάχιο.

9. Η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, βάσει της οποίας κρίθηκαν εικονικά τα στοιχεία που έλαβε από τον εκδότη, ουδέποτε του κοινοποιήθηκε και ως εκ τούτου η υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 είναι άκυρη.

10. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία πρέπει να κριθούν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι αφορούν πραγματικές συναλλαγές, και επομένως το πρόστιμο να ανέλθει στο 20% της αξίας έναντι του 40% που επέβαλε ο έλεγχος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 – *Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες* του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

« Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

...»

Συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές ως εκπιπτόμενες τις δαπάνες ποσού 2.266,34 ευρώ αποκλειστικά εκ του λόγου ότι τα αντίστοιχα τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 – *Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης* του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή με την απόφαση ΠΟΛ 1050/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014, προβλέπεται ότι:

« Άρθρο 5 – Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.»

Επειδή εν προκειμένω εκδόθηκε η υπ' αριθ./11-11-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ η οποία ενέκρινε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την επιλεγείσα.

Επειδή από τα ανωτέρω δεν προκύπτει υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να εκδίδει και να κοινοποιεί στον ελεγχόμενο εντολή ελέγχου με γνωστοποίηση της μεθόδου έμμεσης τεχνικής που επιλέχθηκε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αλυσιτελής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 – *Επαρκής Αιτιολογία* του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αιτιολογούν επαρκώς την έκδοση των σχετικών πράξεων και τον προσδιορισμό των φόρων, δε γίνεται δεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 – *Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων* 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.»

Επειδή όμως σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ισχύει ότι:

«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 ακόμη η ετήσια δαπάνη του προσφεύγοντος για τα έτη 2015 και 2016 δε μπορούσε να καλυφθεί από τα δηλωθέντα εισοδήματα των αντίστοιχων ετών, όπως προκύπτει από τη σύγκριση των ποσών στους πίνακες 3 και 4, συνάγεται ότι σωστά ο έλεγχος επέλεξε τις έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Επειδή με την απόφαση 1008/2020 - *Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. [4174/2013](#) (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα* προβλέπεται ότι:

«2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

- α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.
- β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος προσδιόρισε τις αγορές που αναλώθηκαν ανά μονάδα προϊόντος με βάση την αναλογία μερίδων φαγητού ανά κιλό πρώτης ύλης που υπέδειξε ο ελεγχόμενος με το υπ' αριθ./9-11-2021 έγγραφό του.

Επειδή περαιτέρω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του έσοδα που προέκυψαν μόνο από έναν ορισμένο αριθμό παρεχόμενων προϊόντων, τα οποία είχαν σταθερή τιμή σε όλη τη διάρκεια των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, συνάγεται ότι η εν λόγω μέθοδος έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης είναι κατάλληλη.

Επειδή οι αρμόδιοι ελεγκτές κατέληξαν στην τιμή των 9,00 ευρώ ανά μερίδα κρέατος, των 3,00 ευρώ ανά μερίδα πατάτας και βασιζόμενοι, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, σε μία σειρά από πραγματικά περιστατικά αλλά και σε απαντήσεις που έλαβαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του ότι οι εν λόγω τιμές δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Επειδή για τον προσδιορισμό της τιμής των αναψυκτικών και της μπύρας ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, μεταξύ άλλων, τις διακυμάνσεις στις αξίες πώλησης των προσφερόμενων ειδών, όπως

προκύπτουν από τα ρολά της ΦΤΜ για τρεις διαφορετικές ημερομηνίες το 2015 και το 2016, ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 12

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015					
ΗΜ/ΝΙΑ	«ΨΗΤΑ»	«ΟΡΕΚΤΙΚΑ»	«ΦΑΓΗΤΟ»	«ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ»	«ΜΠΥΡΕΣ/ΠΟΤΑ»
30/4/2015	7,50 έως 13,00	2,50 έως 6,00	6,00 έως 10,00	2,00	2,50
26/7/2015	7,50 έως 10,00	2,50 έως 6,00	7,50 έως 12,00	2,00	2,00 έως 2,50
31/12/2015	7,50 έως 10,00	2,50 έως 7,50	8,50 έως 13,00	2,00	2,50 έως 3,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 13

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016					
ΗΜ/ΝΙΑ	«ΨΗΤΑ»	«ΟΡΕΚΤΙΚΑ»	«ΦΑΓΗΤΟ»	«ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ»	«ΜΠΥΡΕΣ/ΠΟΤΑ»
1/1/2016	7,50 έως 13,00	2,50 έως 7,50	7,50 έως 13,00	2,00	2,50 έως 3,00
19/6/2016	7,50 έως 10,00	2,50 έως 7,50	7,50 έως 12,00	2,00	2,50 έως 3,00
31/12/2016	7,50 έως 13,00	2,50 έως 7,50	7,50 έως 13,50	2,00	2,50 έως 3,50

Συνάγεται ότι η εκτίμηση της τιμή των 2 ευρώ/τεμάχιο για τα αναψυκτικά και των 2,50 ευρώ ανά τεμάχιο για τις μπύρες είναι ορθή.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων δεν εξέδωσε για τα ελεγχόμενα έτη κανένα στοιχείο αυτοπαράδοσης, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014, προκειμένου να στοιχειοθετήσει τη δωρεάν διάθεση ποτών και αναψυκτικών σε ποσοστό 10%, ορθώς απορρίφθηκε ο σχετικός ισχυρισμός του από τον έλεγχο.

Επειδή σε καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιεί στους λήπτες φορολογικών στοιχείων τις εκθέσεις ελέγχου, βάσει των οποίων κρίθηκαν τα στοιχεία αυτά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...

Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή βάσει της υπ' αριθ.134/2016 γνωμοδότησης του ΝΣΚ έχει κριθεί ότι:

«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δε^/είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ισχύει ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...»

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων στα υπό κρίση στοιχεία συναλλαγών, ορθώς ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά και για το λήπτη, επιβάλλοντας πρόστιμο ίσο με 40% επί της αξίας των ληφθέντων μέχρι και την 16/10/2015 παραστατικών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. /27-1-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του
με Α.Φ.Μ. κατά των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Φορολογικό έτος 2015

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	6.283,60 ευρώ
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	340,03 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡ. 58 ΤΟΥ ΚΦΔ	3.141,80 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.765,43 ευρώ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α. / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2015 – 31/12/2015	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	11.442,50 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 ^Α § 1 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 17/10/2015 – 31/12/2015	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	414,38 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 §§ 3 & 5 ΤΟΥ Ν.4337/2015	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.112,46 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 79 ΤΟΥ Ν.4472/2017	
---	--

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	418,43 ευρώ
----------------------------	--------------------

Β) Φορολογικό έτος 2016

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	7.052,97 ευρώ
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	638,41 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡ. 58 ΤΟΥ ΚΦΔ	3.526,49 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	11.217,87 ευρώ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α. / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2016 – 31/12/2016	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	14.582,02 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 ^Α § 1 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2016 – 25/7/2016	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.672,76 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 ^Α § 1 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 26/7/2016 – 31/12/2016	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.744,67 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 §§ 1 ^Α & 2 ^Α ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2016 – 25/7/2016	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	100,00 ευρώ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 §§ 1 ^Α & 2 ^Γ ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2016 – 25/7/2016	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	250,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.