



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 906

Αριθμός απόφασης: 27/10/2023

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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' 1440/27-4-2017).

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 **08-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του με ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο*» και έδρα στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α)/08-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)/08-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)/..../08-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, **δ)..../..../08-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 και **ε)..../..../08-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4978/2022 φορολογικών ετών 2017-2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 15/06/2023 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **08/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**..... που υποβλήθηκε 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 με αριθμό/08-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 3.695,87€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 1.847,94€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 159,93€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.703,74€**.
- Με την με αριθμό/08-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 2.051,01€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 1.025,52€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 35,15€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.111,68€**.
- Με την με αριθμό/08-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους **17.620,34€**.
- Με την με αριθμό/08-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους **21.203,87€**.
- Με την με αριθμό/08-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2017-2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης ύψους **40.706,51€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει των από 08-05-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στον προσφεύγοντα με κύριο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../.../19-07-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2017-2018.

Κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018.

Επίσης, στις 10-10-2022 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. .../05-10-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ΚΦΔ & προσκόμισης των φορολογικών αρχείων, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες διαπιστώθηκε σε δειγματοληπτικό έλεγχο μεταξύ των αρχείων των Φ.Τ.Μ. και των στοιχείων που απέστειλε η ηλεκτρονική πλατφόρμα delivery που συνεργάζεται ο προσφεύγων, η μη έκδοση δεκατριών (13) Α.Λ.Σ. καθαρής αξίας 107,18€ πλέον Φ.Π.Α. 25.72€ στο φορολογικό έτος 2018. Επίσης, στο ίδιο φορολογικό έτος (2018) ο έλεγχος απέρριψε ως λογιστικές διαφορές δαπάνες μισθοδοσίας και ασφαλιστικών εισφορών, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο ύψους 31.100,06€, ενώ από το αρχείο της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι υφίστανται δύο παραβάσεις μη έκδοσης

φορολογικών στοιχείων πωλήσεων σε κάθε έτος (σχετ. οι υπ'αριθμ./11-12-2017 &/..../11-05-2018 πράξεις επιβολής προστίμων αρ.58Α Κ.Φ.Δ.)

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η β' περ. της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές και κατόπιν της από 06-12-2022 εισήγησης της ελέγκτριας, με την υπ'αριθμ./16-12-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιλέχθηκε ο προσδιορισμός του εισοδήματος με τη μέθοδο «σχέση τιμή προς όγκο του κύκλου συναλλαγών». Στα πλαίσια αυτού, απεστάλη στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./06-12-2022 αίτημα παροχής στοιχείων που αφορά τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του, τεχνικές προδιαγραφές, κωδικούς προϊόντων ανά συσκευασία, προσφορές, ιδιοκατανάλωση και τιμές, επί του οποίου ο προσφεύγων απάντησε με το υπ'αριθμ./13-01-2023 έγγραφό του.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων πίτσας και λοιπών ειδών, μακαρόνια, κλαμπ, burger, grill, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές ειδών συσκευασίας και τις αγορές εμπορευμάτων (ποτά, αναψυκτικά) ενώ ως τιμές πώλησης έλαβε τις τιμές που δήλωσε ο προσφεύγων βάσει του προσκομισθέντος τιμοκαταλόγου, αποφολογημένες. Εξαίρεσε τις σαλάτες και τα ορεκτικά, ενώ από τα εμπορεύματα εξαίρεσε το κρασί, καθώς χρησιμοποιείται κυρίως στη μαγειρική και τα νερά. Κατά τον προσδιορισμό των πωλούμενων μονάδων αναγνώρισε από τα εμπορεύματα ποσοστό φύρας 10% ως κατανάλωση του προσωπικού, υπολογίζοντάς το στο ακριβότερο είδος, τη μπύρα. Η αναλογία των πωλήσεων ανά είδος προέκυψε από το αρχείο που απέστειλε η πλατφόρμα ηλεκτρονικών πωλήσεων (delivery). Κατόπιν αυτού προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία και επέλεξε ως μεγαλύτερα των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, λαμβάνοντας ως κόστος πωληθέντων το δηλούμενο.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. .../20-03-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, επί του οποίου, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./13-04-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι καθημερινά χρησιμοποιούνται κουτιά πίτσας για την τοποθέτηση ελαφρώς ψημένων ζυμαριών και αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα κουτιά πίτσας που αποτελούν το μεγαλύτερο ποσοστό των αγορών κουτιών, ενώ απέρριψε τους λοιπούς ισχυρισμούς. Στη συνέχεια, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/08-06-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα παρακάτω:

1. Μη σύννομη η υπαγωγή της υπόθεσης σε καθεστώς έμμεσων τεχνικών ελέγχου – άλλως προδήλως πλημμελής η εφαρμογή της επιλεγεΐσας. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατ' επίκληση της διάταξης του άρ.28 παρ.1 περ.β' του ν.4172/2013, χωρίς όμως να συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου κατ' εφαρμογή του άρ.28 του Κ.Φ.Δ. Η διαπίστωση μη έκδοσης μίας ΑΛΣ το έτος 2017 και μίας ΑΛΣ το έτος 2018, προδήλως δεν αιτιολογεί την εφαρμογή της επίμαχης έμμεσης τεχνικής, ούτε στοιχειοθετείται η πλήρωση της απαιτούμενης προϋπόθεσης. Επίσης, αποκλειστικό έρεισμα για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων αποτέλεσε η ποσότητα των αγοραζόμενων ειδών συσκευασίας (κουτιά πίτσας κλπ), χωρίς να εκτιμηθεί οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από τα οριζόμενα στη νομοθεσία (όπως αγορές α' υλών, αριθμός προσωπικού, έξοδα μισθοδοσίας κλπ), με αποτέλεσμα τα φορολογικά αποτελέσματα να είναι απολύτως εσφαλμένα. Ο κύκλος εργασιών που θα προέκυπτε από τη συμπερίληψη των στοιχείων των αγορασθέντων α' υλών και η χρήση αυτών ανά μερίδα προϊόντος θα παρήγαγε ασφαλή συμπεράσματα. Μόνη η επίκληση των συσκευασιών ουδόλως αποτελεί επαρκή αιτιολογία για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων.

2. Πάγια τακτική της επιχείρησης είναι να προσφέρει στους εργαζόμενους της δύο δωρεάν γεύματα την ημέρα με χρήση ειδικών συσκευασιών.
3. Το ποσοστό ιδιοχρησιμοποίησης συσκευασιών 10% πλημμελώς αφαιρέθηκε μόνο από δύο συγκεκριμένα είδη συσκευασιών, παρά το γεγονός ότι με το υπόμνημά του ο προσφεύγων προέβαλε τον ισχυρισμό ότι σε καθημερινή βάση χρησιμοποιούνται 25 με 30 συσκευασίες πίτσας για την τοποθέτηση ελαφρώς ψημένων ζυμαριών. Συνολικά αυτές οι συσκευασίες ανέρχονται σε 8.750 στο έτος 2017 και σε 10.500 στο έτος 2018. Αυθαίρετα ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι μόνο ποσοστό 5% χρησιμοποιείται για την περιγραφόμενη ανάγκη της επιχείρησης.
4. Ο ισχύον τιμοκατάλογος τουλάχιστον από 01-01-2018 έως 30-09-2018 περιείχε διαφορετικές τιμές σε σχέση με τις τιμές του καταλόγου που εκ παραδρομής προσκόμισε στον έλεγχο. Οι τιμές κατά το έτος 2017 ήταν μικρότερες, πλην όμως δεν κατέστη εφικτό να εντοπιστεί ο παλαιότερος τιμοκατάλογος.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** 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 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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η **Α.1293/2019**, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του

άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε., όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα:1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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

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

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

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

[...]

Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις

αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύνανται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. [...]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.[...]

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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη μίας παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων στο φορολογικό έτος 2017, ήτοι την με αριθμό/11-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 ύψους 250€, λόγω μη έκδοσης μίας (1) Α.Λ.Σ. η οποία διαπιστώθηκε από έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας – Υποδιεύθυνση Ιωαννίνων και την ύπαρξη μίας παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων στο φορολογικό έτος 2018, ήτοι την με αριθμό ../11-05-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ύψους 500,00€, λόγω μη έκδοσης ενός (1) στοιχείου λιανικών συναλλαγών. Επίσης, στο φορολογικό έτος 2018, κατά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, η φορολογική αρχή διαπίστωσε τη μη έκδοση 13 Α.Λ.Σ. συνολικής καθαρής αξίας 107,18€ πλέον Φ.Π.Α. 25,72€ που αφορούν σε πωλήσεις μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας.

Κατόπιν αυτού, ορθά έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση β' της παρ.1 του αρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος του αρ.27 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρ.27 του Κ.Φ.Δ. εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων τεχνικών της Ελεγκτικής, μεθόδων δηλαδή του κλάδου της λογιστικής επιστήμης βασιζόμενοι σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές. Περαιτέρω, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του Κ.Φ.Δ. έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «*το εισόδημα ... μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)..., β)... γ)..., 2. ...*» προκύπτει ότι αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.

Η β' προϋπόθεση, διακριτά οριζόμενη στο νόμο, αναφέρεται στη «*μη σύνταξη φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.*». Στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση της παράβασης, δεδομένου ότι πουθενά δεν προβλέπονται ποσοτικά κριτήρια.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός ότι δεν συντρέχει καμία προϋπόθεση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «*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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1008/27-1-2020** απόφαση: «*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 (ΦΕΚ 170 Α')* για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#)
[...]

2.2 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.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

Άρθρο 6 - Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

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

Άρθρο 7 - Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

[...]

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας .

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση

συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

[...]

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.».

Επειδή, η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, προβλέπει τον προσδιορισμό ή τον έλεγχο των ακαθάριστων εισπράξεων με την εφαρμογή τιμών και κερδών στον γνωστό ή προσδιορισμένο όγκο εργασιών που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος. Αυτή η μέθοδος είναι εφικτή εφόσον ο ελεγκτής μπορεί να διαπιστώσει τον αριθμό των μονάδων που πουλάει ο φορολογούμενος και γνωρίζει επίσης την τιμή ή το κέρδος που προσδιορίζεται ανά

μονάδα. Η εν λόγω μέθοδος, δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών, όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με **μεταβλητές δαπάνες που είναι ανάλογες του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού).**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογική Διαδικασίας «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Το αντικείμενο της κύριας δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα είναι «Υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο» ενώ ως δευτερεύουσα δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση», «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από πιτσαρία, με παροχή σερβιρίσματος» και «Υπηρεσίες που παρέχονται από εστιατόρια, που πωλούν μερίδες φαγητού σε πακέτα»
- Κατόπιν διαπίστωσης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με την υπ'αριθμ...../06-12-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της, ενέκρινε την επιλογή της έμμεσης τεχνικής «σχέση τιμής προς όγκο συναλλαγών».
- Για την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής, ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωλούμενες ποσότητες φαγητού βάσει των συσκευασιών πίτσας και λοιπών ειδών, δεδομένου ότι η επιχείρηση πουλά κυρίως πίτσες σε πακέτο.
- Στη συνέχεια, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./06-12-2022 αίτημα παροχής στοιχείων, με το οποίο τον καλούσε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τις τεχνικές προδιαγραφές με βάση τις οποίες λειτουργεί η οντότητα, ήτοι να προσδιορίσει επακριβώς ανά είδος συσκευασίας και κωδικό, για την παράδοση ποιων συγκεκριμένα προϊόντων χρησιμοποιούνται, το ποσοστό που δίνεται ως προσφορά ή ιδιοκατανάλωση και τις καθαρές τιμές πώλησης, χωρίς Φ.Π.Α., των προϊόντων που εμπορεύεται η ελεγχόμενη. Ο προσφεύγων με το υπ'αριθμ./13-01-2023 έγγραφό του παρείχε τα ζητούμενα στοιχεία, Επίσης, ο έλεγχος με τα υπ'αριθμ./2022 και/2022 έγγραφά του ζήτησε περαιτέρω πληροφορίες από τους προμηθευτές των ειδών συσκευασίας.
- Από τις ως άνω πληροφορίες, η φορολογική αρχή κατηγοριοποίησε τα είδη συσκευασίας ανά κωδικό και στη συνέχεια από τα τιμολόγια αγοράς κατέγραψε τις ποσότητες ειδών

συσκευασίας ανά κατηγορία, ήτοι κουτιά πίτσας 29 ΜΙΚΡΟΒΕΛΕ 100ΤΜΧ διαστάσεων 28-30cm, κουτιά πίτσας 33 ΜΙΚΡΟΒΕΛΕ 100ΤΜΧ διαστάσεων 33-35cm, κουτιά πίτσας PIZZA BOX 22x 22 διαστάσεων 25cm, κουτιά για burger, κουτιά για grill club, κουτιά grill μερίδα μικρή, αγορά συσκευασιών micro 1θεςιο/500, αγορά σκευών micro 900+καπάκι, αγορά σκευών σαλάτας PET 1000ml, αγορά σκευών σαλάτας PET 500 και 750 ml/cc & αγορά σκευών μικροκυμάτων MH-900 καθώς και τις ποσότητες αγοράς μπίρας & αναψυκτικών. Δεν έλαβε υπόψη του τις αγορές κρασιού, καθώς δέχθηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι αυτό χρησιμοποιείται ως α' ύλη και νερών.

- Ο έλεγχος έλαβε ως τιμές πώλησης των ειδών αυτές που δήλωσε ο προσφεύγων με το 899/2023 έγγραφό του και το συνημμένο τιμοκατάλογο αποφορολογημένες. Στη συνέχεια, ο έλεγχος κατένειμε το ποσοστό του κάθε είδους στο σύνολο των πωλήσεων βάσει της κατανομής των ειδών που πουλήθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας , ως εξής:

➤ Είδος Πίτσας	Πωλήσεις (*μχ)	% Επί του συνόλου	Είδος Πίτσας	Πωλήσεις (τμχ)	% Επί του συνόλου
ΣΠΕΣΙΑΛ CLASSIC	69	23,79%	ZAMPON-MΠΕΙΚΟΝ	10	3,45%
ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ	47	16,21%	ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	6	2,07%
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ	25	8,62%	ΓΑΥΚΕΣ	14	4,83%
ΑΛΛΑΝΤΙΚΩΝ	21	7,24%	ΠΙΚΑΝΤΙΚΗ	6	2,07%
ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΝΟ	21	7,24%	4 ΕΠΟΧΕΣ	6	2,07%
4 ΤΥΡΙΑ-ΝΤΟΜΑΤΑ ΜΠΕΙΚΟΝ	14	4,83%	ΓΑΛΟΠΟΥΛΑ	3	1,03%
4 ΤΥΡΙΑ	16	5,52%	ΠΙΡΑΤΑ	2	0,69%
ZAMPON	15	5,17%	ΡΟΜΑΝΑ	1	0,34%
ΜΠΕΙΚΟΝ	14	4,83%			100,00%

- Περαιτέρω, αναγνώρισε φύρα 10% στο είδος «μπύρα», λόγω κατανάλωσης από το προσωπικό, καθώς είναι το ακριβότερο από τα ποτά, ενώ, απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι κάθε μέρα προσφέρει δωρεάν δύο γεύματα στους υπαλλήλους του και ως εκ τούτου πρέπει να αφαιρεθούν δύο συσκευασίες ανά υπάλληλο ημερησίως, καθώς η κατανάλωση μερίδων φαγητού από το προσωπικό δεν συσχετίζεται ευθέως με τη χρήση υλικών συσκευασίας, ενώ αυτή μπορεί να παρέχεται εντός του καταστήματος. Περαιτέρω, ο έλεγχος αναγνωρίζοντας την ύπαρξη προσφορών, όπως αναγράφονται στον προσκομισθέντα τιμοκατάλογο, δέχεται ότι για κάθε δύο πίτσες προφέρεται μία ακόμη δωρεάν. Υπολογίζει τις εν λόγω προσφορές στις δύο μεγαλύτερου μεγέθους πίτσες 28-30cm & 33-35cm και αφαιρεί ποσοστό 33,33% από τις αγορασθείσες ποσότητες των ως άνω ειδών συσκευασίας, ως ακριβότερο από τα προσφερόμενα είδη (πίτσες ή μακαρόνια ή σαλάτα ή coca cola 1.5lt). Επίσης, δέχεται ότι ποσοστό 5% των αγορασθέντων ποσοτήτων των ως άνω συσκευασιών χρησιμοποιείται από τον προσφεύγοντα για τη συντήρηση προψημένων ζυμαριών.
- Βάσει αυτών προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ως εξής:

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΑΓΗΤΑ		
Περιγραφή είδους συσκευασίας φαγητού	Ακαθάριστα Έσοδα 2017	Ακαθάριστα Έσοδα 2018
ΚΟΥΤΙ ΠΙΤΣΑΣ 29 ΜΙΚΡΟΒΕΛΕ 100ΤΜΧ	86.883,09	94.571,86
ΚΟΥΤΙ ΠΙΤΣΑΣ 33 ΜΙΚΡΟΒΕΛΕ 100ΤΜΧ	10.574,89	14.603,43
PIZZA BOX 22x 22	4.857,86	6.939,80

ΚΟΥΤΙΑ ΓΙΑ CLUB	// 0,00	4.302,00
ΚΟΥΗ BURGER	1.930,00	1.003,60
ΚΟΥΗΑ ΨΗΤΟΠΩΛΕΙΟΥ GRILL ΚΛΑΜΠ	10.214,40	1.975,68
ΚΟΥΗΑ ΓΙΑ ΠΑΤΑΤΑ	0,00	1.572,50
ΚΟΥΗΑ ΨΗΤΟΠΩΛΕΙΟΥ ΜΕΡΙΔΑ GRILL ΜΙΚΡΗ	6.018,00	0,00
ΣΚΕΥΗ MICRO 1/ΘΕΣΙΟ ΚΑΙ 500	2.974,14	6.456,06
ΣΚΕΥΗ MICRO 900ml 50TEM ΟΒΑΛ	0,00	6.052,50
ΣΚΕΥΗ 900+ ΚΑΠΑΚΙ	484,20	0,00
ΣΚΕΥΗ MICRO 900ml 50TEM ΟΒΑΛ	17.847,50	6.165,50
ΣΚΕΥΗ ΣΑΛΑΤΑΣ PET 1000 ML 100 TEM	8.820,00	0,00
ΣΚΕΥΗ ΣΑΛΑΤΑΣ PET 500ΓΡ	5.859,00	7.052,50
ΣΚΕΥΟΣ ΜΙΚΡΟΚΥΜΑΤΩΝ ΜΗ-900 (50TMX)	6,615,00	23.625,00
ΣΚΕΥΟΣ Μ/ΚΥΜ ΜΕΡΙΔΑΣ 30-50TEM	0,00	11.088,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΦΑΓΗΤΑ	163.078,08	185.408,43

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΟΤΑ-ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ

Περιγραφή είδους	Ακαθάριστα Έσοδα 2017 (€)	Ακαθάριστα Έσοδα 2018 (€)
ΜΠΥΡΕΣ	1.114,56	1.402,49
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ ΒΙΚΟΣ	1.957,80	1.493,70
ΛΟΙΠΑ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	4.161,30	7.397,22
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΠΟΤΑ-ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	7.233,66	10.293,41

ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΤΟΥΣ	170.311,74	195.701,84
--	-------------------	-------------------

- Τα ως άνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου εκλήφθηκαν ως φορολογητέες εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α. και προσδιορίστηκε ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. εκροών, ενώ συντάχθηκε και έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντα (Ε3) προκύπτουν σημαντικές αγορές α' υλών, ενώ οι αγορές των ειδών συσκευασίας είναι καταχωρημένες στις δαπάνες. Επίσης, από τα προσκομισθέντα φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα παρατηρείται η αγορά σημαντικών ποσοτήτων α' υλών που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή των πωλούμενων μερίδων φαγητού, όπως για παράδειγμα η περιοδική αγορά 25 με 30 κιλών αλευριού κάθε τρεις με πέντε ημέρες, καθώς και λοιπών α' υλών, **ενώ οι αγορές των υλικών συσκευασίας πραγματοποιούνται ανά δύο ή τρεις ημέρες, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις από 08/05/2023 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α.**

Επειδή, η παροχή δωρεάν γευμάτων στους υπαλλήλους της επιχείρησης δεν συσχετίζεται ευθέως με τη χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας, δεδομένου ότι η επιχείρηση παρέχει και υπηρεσίες σερβιρίσματος, ενώ, όπως αναφέρει ο προσφεύγων, αυτά παρέχονται είτε στο διάλειμμά τους, είτε ακόμη και κατά την έναρξη της εργασίας τους. Κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή αναγνώρισε φύρα 10% μόνο στα ποτά και μάλιστα στη μπύρα, ως ακριβότερο είδος ποτού.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συσκευασίες χρησιμοποιούνται για την τοποθέτηση ελαφρώς ψημένων ζυμαριών, ορθώς η φορολογική αρχή του αναγνώρισε μόνο τη χρήση των συσκευασιών πίτσας και όχι λοιπών συσκευασιών. Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί λανθασμένου τιμοκαταλόγου, αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ «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, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται ως προς την υπ'αριθμ,/08-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **08-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

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

1)Επί της με αριθμό/08-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.695,87 €	3.695,87 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	1.847,94 €	1.847,94 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	159,93 €	159,93 €
Συνολικό ποσό	5.703,74 €	5.703,74 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2)Επί της με αριθμό/08-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.051,01 €	2.051,01 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	1.025,52 €	1.025,52 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	35,15 €	35,15 €
Συνολικό ποσό	3.111,68 €	3.111,68 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3)Επί της υπ' αριθμ.**/08-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		17.620,34 €	17.620,34 €
Πρόστιμο αρ.58 ^Α Κ.Φ.Δ.		0,00 €	0,00 €
Συνολικό ποσό		17.620,34 €	17.620,34 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	358,17€	0,00 €	0,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει.

4)Επί της υπ' αριθμ.**/08-05-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		21.203,87 €	21.203,87 €
Πρόστιμο αρ.58 ^Α Κ.Φ.Δ.		0,00 €	0,00 €
Συνολικό ποσό		21.203,87 €	21.203,87 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	1.882,30€	0,00 €	0,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει.

5)Επί της υπ' αριθμ.**/08-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017-2018

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	40.706,51 €	40.706,51 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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