



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/05/2024

Αριθ.απόφασης 1673

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Τκ 10440 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213.1312346

**Α Π Ο Φ Α Σ Η
Ο Π Ρ Ο Ϊ Σ Τ Α Μ Ε Ν Ο Σ Τ Η Σ Δ Ι Ε Υ Θ Υ Ν Σ Η Σ Ε Π Ι Λ Υ Σ Η Σ Δ Ι Α Φ Ο Ρ Ω Ν**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 (ήδη άρθρου 72) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την δ/νση επί της οδού κατά (1) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, (2) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, (3) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019, (4) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, (5) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, (6) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου **Φ.Π.Α.** της φορολογικής περιόδου **01/01/2019 - 31/12/2019** και (7) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου **54 του Κ.Φ.Δ. του φορολογικού έτους 2023**, του Προϊσταμένου του **3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία , η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **12.616,74€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **6.308,37€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **18.925,11€**.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **51.077,85€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **25.538,93€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **76.616,78€**.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **40.164,57€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **20.082,29€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **60.246,86€**.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από 01/01/2017 - 31/12/2017**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **9.967,44€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **4.983,72€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **14.951,16€**.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από 01/01/2018 - 31/12/2018**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **42.457,33€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **21.228,67€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **63.686,00€**.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από 01/01/2019 - 31/12/2019, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 31.248,18€, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 15.624,09€, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή 46.872,27€.

-Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις, από, εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή στο σύνολο της αυτή, να επανεξεταστούν ως προς την νομιμότητα και την ορθότητα οι προσβαλλόμενες πράξεις, να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, να της επιστραφεί, εντόκως, από της καταβολής, άλλως από της άσκησης της υπό κρίση προσφυγής, κάθε ποσό που κατέβαλλε ή θα καταβάλλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- (1) Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. προς το άρθρο 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος,
- (2) Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου,
- (3) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών Φ.Π.Α.,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ.» ορίζεται ότι,

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], 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, [...], ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Κ.Φ.Ε. ορίστηκε 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 σύμφωνα με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 τουτου Διοικητή της ΑΑΔΕ» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν....., 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 συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν....., το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.....

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν....., συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.....), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.....) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.....) ισχύουν τα οριζόμενα στην Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν....., 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. 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.[.....]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν....., 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. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν....., υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

B. 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.....

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται 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 την Απόφαση **A.1008/2020** με θέμα «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», αποφασίσθηκε ότι,

«Άρθρο 1. Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων *α* και *δ* της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων *α* και *δ* της, 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.

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...].

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....., 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.....

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....., 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.».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο **Ε.2016/31.01.2020** με θέμα: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.(Α'170)” διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«Σε συνέχεια της (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν..... (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα: [....]

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών [...]

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να

ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [...]

B. [...]:

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.

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, σύμφωνα με την **Ε.2047/2023** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρουβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4789/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. 2. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

[...] 6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τα φορολογικά έτη **2017, 2018 και 2019**, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι,

Κατόπιν μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας εταιρείας για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων ή φορολογικών στοιχείων μετά από σχετική πρόσκληση, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ύστερα από την μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας σε σχετικό αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Στη συνέχεια σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και καθώς διαπιστώθηκε η πλήρωση των σχετικών προϋποθέσεων, το εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς ειδικότερα, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, προσδιόρισε φορολογητέα ύλη προερχόμενη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, με την εφαρμογή της τεχνικής της μεθόδου των αναλογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Τέλος διενεργήθηκε σύγκριση μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, βάσει των υποβληθέντων δηλώσεων, βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και ύστερα από την διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ως αναλυτικά περιγράφονται ανωτέρω και βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, εκ της οποίας σύγκρισης, προέκυψε ότι, το τελικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από

επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία και ύστερα από την υποβολή των σχετικών απαντητικών υπομνημάτων, εγγράφων, ισχυρισμών και προσκομισθέντων δικαιολογητικών από την προσφεύγουσα, προσδιορίστηκαν τα οριστικά αποτελέσματα καθώς και η οριστική φορολογική επιβάρυνση της προσφεύγουσας, ως κάτωθι,

Φορολογικό Έτος 2017

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ι.ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' – Κ.Φ.Ε.)

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκαν ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνολικού ποσού **801.845,09€**,

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2017 έως 31/12/2017

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυσθείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **10.441,44€**, της αποκρυσθείσας φορολογητέας ύλης, επί της διαφοράς φορολογητέων εκροών, συνολικού ποσού **43.505,97€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Φορολογικό Έτος 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκαν ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνολικού ποσού **950.120,51€**,

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2018 έως 31/12/2018

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυσθείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **42.271,33€**, της αποκρυσθείσας φορολογητέας ύλης, επί της διαφοράς φορολογητέων εκροών, συνολικού ποσού **176.130,54€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Φορολογικό Έτος 2019

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκαν ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνολικού ποσού **1.125.059,93€**,

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2019 έως 31/12/2019

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυσθείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **30.960,18€**, της αποκρυσθείσας φορολογητέας ύλης, επί της διαφοράς φορολογητέων εκροών, συνολικού ποσού **167.352,38€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, αντίθεσης των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., προς την παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ισχυρίζεται ότι, η ανάθεση στη Διοίκηση του προσδιορισμού του περιεχομένου των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, όταν στο ίδιο το κείμενο του νόμου δεν υπάρχει μόνο παρά ονομαστική αναφορά των τεχνικών αυτών, και, γενικόλογος προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής τους, προσκρούει στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος και είναι, ως εκ τούτου, ανίσχυρη, και κατά συνέπεια, κατά της προσφεύγουσα, ο προσδιορισμός από τη Φορολογική Αρχή των φορολογητέων εσόδων με την υιοθέτηση της μεθόδου των αναλογιών, τυγχάνει παράνομος και ακυρωτέος, συμπαρασύροντας σε ακυρότητα τις υπό κρίση προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις,

Επειδή ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, η οποία συνεπάγεται ότι 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 στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις, περαιτέρω σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι οποίες οφείλουν να εφαρμόζουν το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, παράνομης, εσφαλμένης και πλημμελώς αιτιολογημένης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ισχυρίζεται ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτέες καθώς στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια ελεγκτική αρχή,

- Χρησιμοποιεί μέθοδο που καταλήγει στο υπερβολικό και πέραν πάσης εννοίας λογικής, κοινής πείρας και δεδομένων συναλλακτικής πρακτικής αποτέλεσμα να προσδιορίζεται ο Σ.Μ.Κ. σε 21% στο φορολογικό έτος 2018 και σε 26,6% στο φορολογικό έτος 2019, τη στιγμή, που ο Μ.Σ.Κ.Κ., τον οποίο προσδιορίζει το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών για ομοειδείς επιχειρήσεις (οβελιστήρια, ψητοπωλεία, σουβλατζίδικα κ.λπ.), διαμορφώνεται σε 16% (βλ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1027/2008, υπό 9020), και, αντιστοίχως, ο Σ.Μ.Κ. διαμορφώνεται σε 19%, ήτοι καταλήγει μεγαλύτερος ακόμη και του ιδίου του επισήμως οριζόμενου από τη Φορολογική Διοίκηση, γεγονός, που καταδεικνύει προφανή δυσαναλογία.

- Η προπεριγραφείσα δυσαναλογία καταδεικνύει ότι δεν ελήφθησαν υπόψιν όλα τα κρίσιμα δεδομένα, τα οποία, εάν είχαν συνεκτιμηθεί και αξιολογηθεί ορθώς, θα απέδιδαν την πραγματική φορολογική της προσφεύγουσας, προσδιορισμένη σε μέτρο πλησίον του εφαρμοστέου με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής.

- Ουδόλως ο έλεγχος επεξηγεί πώς δικαιολογείται τόσο μεγάλη διαφοροποίηση στον Σ.Μ.Κ. μεταξύ αφενός του φορολογικού έτους 2017 και αφετέρου των φορολογικών ετών 2018 και 2019.

-Οι Μ.Σ.Κ.Κ., που υιοθέτησε το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι θεσπίστηκαν στο πλαίσιο άλλου καθεστώτος (εξωλογιστικός προσδιορισμός του ν. 2238/1994), αφενός δεν παύουν να απηχούν επίσημη και θεσμοθετημένη θέση της Φορολογικής Διοικήσεως ως προς τη λειτουργία της αγοράς και της οικείας δραστηριότητας και να έχουν εξαχθεί από τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής και αφετέρου αναπτύσσουν την αυτή δεσμευτικότητα στο πλαίσιο μιας ακόμη μορφής εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, όπως είναι η εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου,

- Δεν εξασφαλίζεται η «αξιόπιστη αναλογία», που απαιτεί το Κεφάλαιο Α της αποφάσεως Ε.20 16/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

-Σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, η φύρα πρέπει να υπολογιστεί σε ποσοστό 45% αναφορικά με όλα τα πωλούμενα από την επιχείρηση κρέατα και σε ποσοστό 20% για όλα τα πωλούμενα από αυτή ποτά, όπως έχει γίνει δεκτό και σε ετέρους ελέγχους, οι δε φερόμενες ως βιβλιογραφικές πηγές, που επικαλείται ο έλεγχος, φέρονται ως αναγόμενες σε μερικές δεκαετίες πριν.

-Δεν υπήρξε συγκεκριμένη αιτιολόγηση ως προς την εφαρμογή ειδικώς της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. πρωτ. Α.1008/2020 Απόφασης, προκύπτει ότι, για τις υποθέσεις που αφορούν έμμεσο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με στην απόφαση αυτή, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, ύστερα από σχετική εισήγηση του αρμόδιου ελεγκτή, αποφασίστηκε η έγκριση του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της προσφύγουσας επιχείρησης, με την μέθοδο των αναλογιών και προσδιορίστηκε αιτιολογημένα, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, η φορολογητέα ύλη, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, δηλαδή, ποσοστά ή δείκτες ή αναλογικές σχέσεις, που είναι κατάλληλες, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης.

Επειδή το σύνολο των ως ανωτέρω ισχυρισμών δεν προβλέπονται από τις εφαρμοστέες στην προκειμένη περίπτωση διατάξεις.

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, η φύρα προσδιορίστηκε από είτε από την αρχική πληροφόρηση που παρείχε στον έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρεία, όπου δήλωσε αρχικώς και συμπληρωματικώς τη φύρα των πωλούμενων ειδών της, όπου σε κάποιες περιπτώσεις ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η τροποποίηση της αρχικώς δηλωθείσας φύρας, στοιχείο που ήδη η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία έλαβε υπόψην είτε ύστερα από την μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας για τον προσδιορισμό αυτής, από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο και δύναται 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 και λαμβάνοντας υπόψη την κοινή πείρα και λογική την αποδοχής ενός λελογισμένου περιθωρίου μη δειγματοληπτικού σφάλματος στον προσδιορισμό του Μέσου Σταθμικού Συντελεστή Μεικτού κέρδος (+/- 5%).

Συνεπώς το σύνολο των σχετικών ισχυρισμών, κατά τον δεύτερο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου προσφυγής **απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.**

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού διαφορών Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι, δεν επιτρέπεται ως φορολογητέα αξία να λαμβάνεται εκείνη, που προσδιορίζεται με «αντικειμενικά» κριτήρια, δυνάμει της εφαρμογής εμμέσων τεχνικών ελέγχου, αλλά αυτή που συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της υπ' αριθμ. πρωτ. **A.1008/2020** Απόφασης, προκύπτει ότι, εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους 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 και ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. πρωτ. **E.2047/05.07.2023** εγκυκλίου, προκύπτει ότι, στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυσταλλώσιμα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων ο σχετικός ισχυρισμός, κατά τον τρίτο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντα και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Φορολογία Εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	12.616,74€
--------------------------------	------------

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	6.308,37€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	18.925,11€

Φορολογία Εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	51.077,85€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	25.538,93€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	76.616,78€

Φορολογία Εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2019

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	40.164,57€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	20.082,29€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	60.246,86€

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) - Φορολογική Περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	9.967,44€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.983,72€
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.951,16€

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) - Φορολογική Περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	42.271,33€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	21.228,67€
Σύνολο φόρου για καταβολή	63.686,00€

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) - Φορολογική Περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	31.248,18€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	15.624,09€
Σύνολο φόρου για καταβολή	46.872,27€

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4987/2022 - Φορολογικό Έτος 2023

Ποσό Προστίμου περ. δ' παρ. 1 άρθρ. 54 Κ.Φ.Δ.	500,00
Σύνολο Προστίμου	500,00€

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 ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.