



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06-02-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 368

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/1.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου , κατά: α) της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2017, β) της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2016, γ) της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01 – 31/12/2017 και δ) της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01– 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ./14-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 25.594,21€, πλέον πρόστιμο του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 12.797,11€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.515,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 42.906,60€.

- Με την με αριθ./14-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 1.377,90€, πλέον πρόστιμο του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 688,95€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 67,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.133,93€.

- Με την με αριθ./14-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01– 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 56.400,74€, πλέον πρόστιμο του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 28.200,38€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 84.601,12€.

- Με την με αριθ./14-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 56.103,63€, πλέον πρόστιμο του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 28.051,82€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 84.155,45€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις με ημερομηνία θεώρησης 14-09-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ. 386/08-07-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Έπειτα από ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της ατομικής επιχείρησης και των δηλωθέντων εισοδημάτων της, ο έλεγχος αποφάσισε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου όπως αυτές προσδιορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς διαπιστώθηκε ότι για τα φορολ. έτη 2016 και 2017 δεν υφίστατο διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών της προσφεύγουσας. Ύστερα από έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρίπολης, βάσει του άρθρ. 4 της Α.1008/2020 του Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., αποφασίστηκε η χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Για την διενέργεια του ελέγχου συντάχθηκε η με αρ. πρωτ./13-04-2022 εισήγηση για την επιλογή, ως καταλληλότερης, της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1δ' του άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με την με αρ. πρωτ./13-04-2022 απόφασή του.

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2016

Ο έλεγχος, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (χωρίς Φ.Π.Α.) της προσφεύγουσας από την επαγγελματική της δραστηριότητα, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. 13%	76,23€
Ακαθάριστα έσοδα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. 23%	248.225,34€
Ακαθάριστα έσοδα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. 24%	446.388,36€
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	694.689,93€

Ο έλεγχος περιορίστηκε στον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων από την διάθεση ειδών τα οποία καθορίζουν το μεγαλύτερο ποσοστό των ακαθαρίστων εσόδων.

Ο έλεγχος δεν προχώρησε στον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων και από την διάθεση λοιπών ειδών όπως ορεκτικών, σαλατών, σνακ, παγωτών κλπ.

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2016	451.428,65€
ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	694.689,93€
ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	243.261,28€

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2017

Ο έλεγχος, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (χωρίς Φ.Π.Α.) της προσφεύγουσας από την επαγγελματική της δραστηριότητα, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. 13%	111,22
Ακαθάριστα έσοδα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. 24%	698.448,53
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	698.559,75

Ο έλεγχος περιορίστηκε στον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων από την διάθεση ειδών τα οποία καθορίζουν το μεγαλύτερο ποσοστό των ακαθαρίστων εσόδων.

Ο έλεγχος δεν προχώρησε στον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων και από την διάθεση λοιπών ειδών όπως ορεκτικών, σαλατών, σνακ, παγωτών κλπ.

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017	464.544,47€
ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	698.559,75€
ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	234.015,28€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να ακυρωθούν και εξαφανιστούν άλλως μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω οι προσβαλλόμενες πράξεις, β) να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να της επιστρέψει νομιμοτόκως, από της καταβολής ή από την άσκηση της παρούσας, κάθε ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει έναντι του καταλογισμού, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράλειψη κοινοποίησης της με αρ. πρωτ./13-04-2022 εισήγησης και της με αρ. πρωτ./13-04-2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, που αφορούν στην επιλογή της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα την στέρηση

του δικαιώματος ν' αμυνθεί επαρκώς, ήτοι παράβαση του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση και ως εκ τούτου ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.

- Να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το ποσό των δαπανών άνω των 500,00€, για τα έτη 2016 και 2017, εκτός τραπεζικού συστήματος πληρωμής, καθώς με το άρθ. 23 του Κ.Φ.Ε., απορρίπτονται δαπάνες, χωρίς να αναγνωρίζεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι η δαπάνη είναι πραγματική και όχι εικονική, στο οποίο άλλωστε αποσκοπεί και η διάταξη αυτή, ενώ παράλληλα επιβαρύνει την επιχείρηση, χωρίς ν' αντιστοιχεί σε πραγματική φορολογική υποχρέωση, με συνέπειες καταστροφικές γι' αυτήν.
- Να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 50.175,99€ για το 2017, διότι η ΚΥΑ/2017, για τις δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθησαν μέσω τραπεζικού συστήματος, παρατείνει την έναρξη ισχύος της περ. ιδ' του άρθ. 23 του ν. 4172/2013 για την 01-06-2017, συνεπώς πρέπει αυτές ν' αναγνωριστούν.
- Εσφαλμένα τα πορίσματα του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρουστικής φορολογητέας ύλης:
 - Αυξημένες δαπάνες λόγω μακροχρόνιου προγραμματισμού στην προμήθεια πρώτων υλών.
 - Σημαντική διαφορά καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την μειωμένη τιμή για τα είδη που παρέχει σε πακέτο, καθώς η διάθεση αυτών αφορούν το 50% των συνολικών της πωλήσεων.
 - Στα σουβλάκια και στη γουρουνούλα η φύρα είναι 20% και όχι 5% που λέει ο έλεγχος.
 - Δεν έλαβε υπόψη του ότι το 30% των αναψυκτικών ενσωματώνεται στην παρασκευή ποτού και δεν διατίθεται αυτούσιο.
 - Η μερίδα στα αλκοολούχα ποτά ανέρχεται σε από 90ml έως 130ml και όχι σε 60ml που υπολογίζει ο έλεγχος.
 - Λανθασμένα δεν λήφθηκε υπόψη του η κατανάλωση φαγητού από το προσωπικό, (7) άτομα για το 2016 και (8) άτομα για το 2017, λόγω μη έκδοσης στοιχείων αυτοπαραδόσης. – Οι εν λόγω παροχές εμπίπτουν στην κατηγορία των διατακτικών που προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1219/2014.
- Πλημμελής και αόριστη η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου που ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 28 ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε

διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α)

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 το άρθρ. 27 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:

«...Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

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

Επειδή, σύμφωνα με την **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 του Κ.Φ.Δ. για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

«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.....».

Επειδή, με την **Ε 2016/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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. 4174/2013 (Α'170)».

Σε συνέχεια της **A.1008/20/1/2020 (B'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.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

*«.....**B. 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....».

Επειδή, με το άρθ. 47 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«1.3. 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,

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020, 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. 4174/2013 (Α'170):

.... 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.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της κοινοποιήθηκε από τον έλεγχο η απόφαση για την επιλογή της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα την στέρηση του δικαιώματός της σε προηγούμενη ακρόαση και ως εκ τούτου ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από τον έλεγχο της κοινοποιήθηκε, στις 28-06-2022, το υπ' αριθ. /2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο αναφέρονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ήτοι ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο αριθ. πρωτ. της εισήγησης και ο αριθ. πρωτ. της απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (σχετ σελ. 5 & 6 του Σ.Δ.Ε.). Επομένως της δόθηκε η δυνατότητα να αμυνθεί επαρκώς, όπως άλλωστε έπραξε με την υποβολή του από 27-07-2022 σχετικού υπομνήματος στον έλεγχο.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει ν' αναγνωριστεί προς έκπτωση το ποσό των δαπανών άνω των 500,00€, για τα έτη 2016 και 2017 εκτός τραπεζικού συστήματος πληρωμής, καθώς με το άρθ. 23 του Κ.Φ.Ε. απορρίπτονται πραγματικές δαπάνες και επιβαρύνεται η επιχείρηση, με συνέπειες καταστροφικές γι' αυτήν.

Επειδή, με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, 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,*

γ) *οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....*

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, με την ΠΟΛ 1061/2017, με Θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρ. 72 του ν. 4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....»

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους....».

Επειδή, από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι οι δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, δεν εκπίπτουν. Συνεπώς ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει ν' αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες μισθοδοσίας (παρ. 2 του άρθρ. 12 ν. 4172/2013), ποσού 50.175,99€ για το 2017, διότι η ΚΥΑ 22528/2017, για τις δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, παρατείνει την έναρξη ισχύος της περ. ιδ' του άρθρ. 23 του ν. 4172/2013 για την 01-06-2017, συνεπώς πρέπει αυτές ν' αναγνωριστούν.

Επειδή, η ως άνω ΚΥΑ αναφέρεται σε διατάξεις εργατικής νομοθεσίας.

Επειδή, όσον αφορά στις δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 50.175,99€ για το 2017, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν

εκπίπτουν. Η προσφεύγουσα τελούσε σε γνώση αυτού, καθώς τις είχε ήδη καταχωρήσει στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης του έτους αυτού. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένα τα πορίσματα του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, διότι δεν έλαβε υπόψη του τις αυξημένες δαπάνες της λόγω μακροχρόνιου προγραμματισμού αγοράς α υλών, την μειωμένη τιμή (50%) λόγω πώλησης αγαθών σε πακέτο, την σωστή φύρα των προϊόντων, την κατανάλωση φαγητού από το προσωπικό.

Επειδή, η φύση των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας (ψητοπωλείο, καφετέρια) δεν απαιτεί μακροχρόνιο προγραμματισμό όσον αφορά στην προμήθεια των πρώτων υλών και λοιπών ειδών, γεγονός που αποδεικνύεται από την σχεδόν καθημερινή αγορά των υλικών αυτών, προκειμένου να διατηρηθεί η καλή ποιότητα στα προσφερόμενα είδη.

Επειδή, ως προς την πώληση του 50% των ειδών της επιχείρησης σε πακέτο και την τιμολόγηση αυτών στο 50% της τιμής διάθεσής τους από τις τιμές πώλησής τους εντός καταστήματος, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, οι τιμές πώλησης σε πακέτο, με βάση τους τιμοκαταλόγους της επιχείρησης, διαφέρουν ελάχιστα από τις τιμές πώλησης εντός του καταστήματος.

Επειδή, ως προς τη φύρα, σχετικά με την διάθεση του είδους "αρνίσιας μπριζόλες, ο έλεγχος δέχτηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και υπολόγισε τη συνολική φύρα σε 40% ,

Επειδή, όσον αφορά τη φύρα από το ψήσιμο, στα σουβλάκια αυτή δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη διότι αγοράζονται σε τεμάχια και πωλούνται σε τεμάχια και όχι ανάλογα με το βάρος αυτών,

Επειδή, όσον αφορά τη φύρα στο είδος «.....» (.....) ο έλεγχος έλαβε υπόψη του 5% διότι κατά την πώληση του είδους με το κιλό δεν διαχωρίζονται τα κόκκαλα, το λίπος και το δέρμα παρά μόνο σε ελάχιστο ποσοστό κατά την κοπή του κρέατος.

Επειδή, όσον αφορά τη φύρα στον καφέ, ο έλεγχος έχει δεχθεί ημερήσια απώλεια 4 καφέδων λόγω του ημερήσιου καθαρισμού της μηχανής.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία (όπως τύπος μηχανής και προδιαγραφές αυτής) δεν δέχεται τον ισχυρισμό της περί απώλειας 10 καφέδων ημερησίως λόγω καθαρισμού της μηχανής. Όσον αφορά τις λοιπές απώλειες καφέ ο έλεγχος έχει λάβει υπόψη του φύρα 5% , ποσοστό που καλύπτει επαρκώς την πραγματική απώλεια του είδους αυτού.

Επειδή, ως προς την φύρα στα αναψυκτικά και στα ποτά, ο έλεγχος δέχεται φύρα 5% λόγω απώλειας από σπάσιμο μπουκαλιών ή απώλειας κατά το σερβίρισμα.

Επίσης, ως προς την αναγωγή σε πωλήσεις των πρώτων υλών και πιο συγκεκριμένα των αναψυκτικών ο έλεγχος έχει ήδη λάβει υπόψη του τη χρήση αναψυκτικών στην παρασκευή μειγμάτων ποτών (κοκτέιλς) και δεν προχώρησε σε αναγωγή σε πωλήσεις των αναψυκτικών που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα σε συσκευασίες ενός και ενάμιση λίτρου θεωρώντας ότι αυτά αναμείχθηκαν σε μείγματα ποτών, όπως δεν προχώρησε σε αναγωγή σε πωλήσεις και ορισμένων ποτών (λικέρ, χυμών κλπ) τα οποία κατά κύριο λόγο χρησιμοποιούνται στην παρασκευή μειγμάτων ποτών.

Τα ανωτέρω αναφερόμενα αναψυκτικά και ποτά που προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη και δεν πραγματοποιήθηκε αναγωγή σε πωλήσεις περιλαμβάνονται στους πίνακες των σελίδων 69 & 70 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επίσης, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως τιμή αναψυκτικού το ποσό των 1,50€ ανά τεμάχιο παρόλο που η τιμή του αναψυκτικού στην καφετέρια, όπως προκύπτει από την εν χρήση ΦΤΜ, είναι 1,70€. Ως τιμή ποτού, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το ποσό των 5,00€, δηλαδή τιμή απλού ποτού και όχι τιμή κοκτέιλ η οποία είναι 7,00€.

Επειδή, για την παρασκευή μιγμάτων ποτών γίνεται χρήση και αναψυκτικών σε μικρότερες συσκευασίες για λόγους ποιότητας των ποτών (π.χ. σόδα, τόνικ και κόκα κόλα τα οποία δεν διατηρούν αναλλοίωτα τα χαρακτηριστικά τους για πολλές ώρες αφού ανοιχθούν), ο έλεγχος δέχτηκε ότι ποσοστό 5% (επιπλέον της φύρας που έχει ήδη προσδιορισθεί) των προμηθειών της επιχείρησης σε αναψυκτικά των 330 και 500ml έχουν χρησιμοποιηθεί για την παρασκευή ποτών. Το ποσοστό αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο κατ' επιεική κρίση λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι ένα μέρος των αναψυκτικών αυτών διατέθηκαν στην ταβέρνα-ψησταριά.

Όσον αφορά στον προσδιορισμό της μερίδας στα αλκοολούχα ποτά ο έλεγχος έχει αιτιολογήσει επαρκώς ανωτέρω στην παρούσα έκθεση την ποσότητα των 60ml.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό περί καθημερινής κατανάλωσης φαγητού, καφέ και ποτών από το προσωπικό και από μέλη της οικογένειάς της, όταν διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες της, τις ανάγκες της οικογένειάς της ή του προσωπικού της, τα οποία απέκτησε με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, υποχρεούται στην έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης με την οποία αποδίδεται ο Φ.Π.Α. της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής των αγαθών αυτών.

Στην προκειμένη περίπτωση η ελεγχόμενη, για τις εν λόγω ανάγκες, δεν έχει εκδώσει τα σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης επομένως δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο ο ως άνω ισχυρισμός της.

Επίσης, όσον αφορά στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω παροχές εμπίπτουν στην κατηγορία των διατακτικών που προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1219/2014, και θα έπρεπε να αφαιρεθούν από τα έσοδά της, αυτές αφορούν στην εξαίρεση των αντιστοιχούντων ποσών, από τον υπολογισμό τους στο εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους υπαλλήλους της επιχείρησης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε ο έλεγχος με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4172/2013.

Επειδή, τα ποσοστά φύρας που εφάρμοσε ο έλεγχος είναι στα πλαίσια αποφάσεων που έχει λάβει η ΔΕΔ για παρόμοιες επιχειρήσεις. Ο έλεγχος υπολόγισε επεικώς ακαθάριστα έσοδα μόνο από είδη που καθορίζουν το μεγαλύτερο ποσοστό αυτών και δεν έλαβε υπόψη του τα υπόλοιπα διατιθέμενα είδη, όπως ορεκτικά, σαλάτες, σνακ, παγωτά κ.α..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος & ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του,» με ΑΦΜ, κατά των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Επί της με αριθ. /14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.ΕΔ.
Φορολογητέο εισόδημα	9.068,09€	79.539,84€	79.539,84€
Φόρος Εισοδήματος	719,89€	25.594,21€	25.594,21€
Πρόστιμο άρθ. 58 ν. 4174/2013		12.797,11€	12.797,11€
Τέλη χαρτ. Μισθωμ. ακινήτων	156,10€		

ΟΓΑ τελών χαρτ.	31,22€		
Εισφορά Αλληλεγγύης		4.515,28€	4.515,28€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	907,21€	42.906,60€	42.906,60€

Επί της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	8.786,04€	15.049,26€	15.049,26€
Φόρος Εισοδήματος	699,59€	1.377,90€	1.377,90€
Πρόστιμο άρθ. 58 ν. 4174/2013		688,95€	688,95€
Τέλη χαρτ. Μισθωμ. ακινήτων	156,10€		
ΟΓΑ τελών χαρτ.	31,22€		
Τέλος επιτηδευμ.	1.250,00€		
Εισφορά Αλληλεγγύης		67,08€	67,08€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	2.136,91€	2.133,93€	2.133,93€

Επί της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2017	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ
Αξία φορολογητέων εκροών	465.039,63€	699.054,91€	699.054,91€
Αξία φορολογητέων εισροών	581.015,10€	581.015,10€	581.015,10€
Φόρος εκροών	111.597,28€	167.760,95€	167.760,95€
Φόρος εισροών	113.098,68€	111.360,21€	111.360,21€
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.501,40		
Χρεωστικό υπόλοιπο		56.400,74€	56.400,74€
Πρόστιμο άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ.		28.200,38€	28.200,38€
Σύνολο		84.601,12€	84.601,12€

Επί της με αριθ./14-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ
Αξία φορολογητέων εκροών	451.428,65€	694.689,93€	694.689,93€
Αξία φορολογητέων εισροών	579.550,27€	579.550,27€	579.550,27€
Φόρος εκροών	106.458,73€	164.234,93€	164.234,93€
Φόρος εισροών	108.131,30€	108.131,30€	108.131,30€

Πιστωτικό υπόλοιπο	1.672,57€		
Χρεωστικό υπόλοιπο		56.103,63€	56.103,63€
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		28.051,82€	28.051,82€
Σύνολο για καταβολή		84.155,45€	84.155,45€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.