



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 3/4/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 661

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@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 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **5/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., Α.Φ.Μ. ...κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου: α) της με αριθ. ... - **21/10/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2016, β) της με αριθ. ... - **21/10/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2017, γ) της με αριθ. ... - **21/10/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 και δ) της με αριθ. ... - **21/10/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή

σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Πολυγύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **5/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και ασκείται παραδεκτως από τον ανωτέρω, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση (ξενοδοχείο με εστιατόριο) φόρος εισοδήματος ύψους 19.701,66€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 9.850,83€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.878,44€, ήτοι συνολικό ποσό 32.430,93€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4174/2013, σε 230.677,09€, και μη αναγνώρισης δαπανών ως εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα ύψους 6.941,37€.
- Με τη με αριθμό - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 24.726,98€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας 12.363,49€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.993,70€, ήτοι συνολικό ποσό 41.084,17€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4174/2013, σε 247.893,88€, και μη αναγνώρισης δαπανών ως εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα ύψους 9.780,48€.
- Με τη με αριθμό - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 697,95€ και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 15.764,14€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας 7.882,07€, ήτοι συνολικό ποσό 23.646,21€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 230.677,09€, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.
- Με τη με αριθμό - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 15.580,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας 7.790,17€, ήτοι συνολικό ποσό 23.370,52€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκρών σε 236.014,00€, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **21/10/2022** των εκθέσεων ελέγχου μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σε εκτέλεση της με αρ. .../2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα φορ. έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013, 4308/14 (Ε.Λ.Π.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ.1124/2015. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου. Παράλληλα εφαρμόστηκε και το πρόγραμμα ελέγχου των προσώπων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Δε συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις, για προσδιορισμό του εισοδήματός του από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
2. Αυθαίρετος και εσφαλμένος υπολογισμός των ακαθάριστων εσόδων κατά τον έμμεσο προσδιορισμό τους. Ανεπαρκής αιτιολογία. Πλημμελής εφαρμογή του βάρους της απόδειξης.
3. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του συγκεκριμένες δαπάνες.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: 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, στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2015/2020: «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: ... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή ...

...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. ... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, 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.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036/2017: «... Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015 . Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο αρμόδιος ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, την εγκύκλιο Ε2015/2020 και το γεγονός ότι για το φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων δήλωσε ζημία στην οικεία φορολογική δήλωση με αποτέλεσμα το δηλούμενο εισόδημά του να μην επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, εισηγήθηκε στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Πολυγύρου προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με έμμεση τεχνική ελέγχου. Η εν λόγω με αριθ. .../22-07-2022 εισήγηση, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Πολυγύρου.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι εσφαλμένη η ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς δε συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις, για προσδιορισμό του εισοδήματός του από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ειδικότερα επισημαίνει ότι:

- α) Μη ορθώς η ελεγκτική αρχή αναφέρει ότι για το έτος 2016 συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ διότι δήλωσε ζημία στην οικεία φορολογική δήλωση με αποτέλεσμα το δηλούμενο εισόδημά του να μην επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Η επίκληση του εν λόγω κριτηρίου γίνεται εσφαλμένα καθώς η φορολογική αρχή παραλείπει, να αναφέρει ποιες είναι αυτές οι προσωπικές δαπάνες και τι ποσό αφορούν και δεν εξειδικεύει αν αυτές είναι τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης ή πραγματικές. Σε περίπτωση που αναφέρεται σε τεκμαρτές δαπάνες, αυτές δικαιολογημένα καλύπτονται από τη δηλωθείσα ανάλωση φορολογουμένου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
- β) Η μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ που του επιβλήθηκε το φορ. έτος 2017, δεν επιφέρει την εκ του νόμου προσφυγή σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός. Η διαπιστωθείσα σε προγενέστερο έλεγχο παράβαση της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου, δεν εμποδίζει την ελεγκτική αρχή να διενεργήσει την οποιαδήποτε

ελεγκτική επαλήθευση, ούτε θίγει την αξιοπιστία και την ακεραιότητα των λογιστικών του αρχείων. Συνεπώς δεν εμπίπτει στην περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Αναφορικά με τον πρώτο επιμέρους ισχυρισμό

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, καταρχήν η φορολογική αρχή, ενώ έκρινε ότι η περίπτωση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος εμπίπτει στις αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΕ, παρέλειψε να διευκρινίσει τις προσωπικές (πραγματικές) δαπάνες διαβίωσης που έλαβε υπόψη της προς σύγκριση με το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τα πληροφοριακά συστήματα taxis (υποσύστημα εσόδων) και elenxis (ΠΟΛ.1033/2014) για το φορολογικό έτος 2016 προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016	Προσφεύγων	Συζύγου	Οικογενειακό
Δηλωθέντα έσοδα (α)	9,02	9.601,84	9.610,86
Αφορολόγητα έσοδα (β)			
Δαπάνες δήλωσης (γ)			
Μη δηλωθείσες δαπάνες (δ)	5.218,59	5.116,21	10.334,80
- ΕΝΦΙΑ 2015 (χ.κ....)	480,70	268,85	
- ΕΝΦΙΑ 2014 (Χ.Κ....)	24,24	116,77	
- ΕΝΦΙΑ 2015 (Χ.Κ....)	157,47	108,74	
- ΕΝΦΙΑ 2014 (Χ.Κ....)	405,70	397,45	
- ΕΝΦΙΑ 2015 (Χ.Κ....)	263,65	378,94	
- ΦΜΑ 2016	2.506,53	2.506,53	
- Εισοδ. ΦΠ ειδ. Εισφ.	334,67		
- Τέλη κυκλοφορίας	102,90	265,00	
- Πρόστιμο αρ. 54 εκτρ υποβ Ε9		103,13	
- ΕΝΦΙΑ 2016 (ΧΚ ...)		885,67	
- ΔΕΗ αρ.παρ. ...	237,74		
- ΔΕΗ αρ.παρ. ...	704,99		
- ΔΕΗ αρ.παρ. ...		85,13	
Διαφορά (α) + (β) - (γ) - (δ)	-5.209,57	4.485,63	- 723,94

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, το ενοίκιο που φέρεται να εισπράττει η σύζυγος του προσφεύγοντος στο φορ. έτος 2016, αφορά το ακίνητο της ατομικής επιχείρησής του καθώς το εν λόγω ακίνητο (αγροτεμάχιο εμβαδού 7.831,98 τ.μ. κτηματικής περιοχής ..., εντός του οποίου βρίσκονται οι εγκαταστάσεις του ξενοδοχείου – μπαρ – εστιατορίου συνολικού εμβαδού 833,84 τ.μ.), ανήκει από κοινού στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του ... με **ΑΦΜ**:... σε ποσοστό 50% - 50%.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα στην υποβληθείσα δήλωση ποσά δαπανών, σε συνδυασμό με τα δεδομένα που προκύπτουν από την έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα taxis και στο elenxis για τον εντοπισμό επιπλέον δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο φορολογικό έτος 2016, είναι πρόδηλο ότι το εισόδημα για το εν λόγω έτος δεν κάλυπτε τις προσωπικές - οικογενειακές δαπάνες του προσφεύγοντος και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 δικαιολογείται η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, αναφορικά με την ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, αυτή δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28§2 του

N.4172/13, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34§2 περ. ζ' του Ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013 για το φορ. έτος 2016, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αναφορικά με τον δεύτερο επιμέρους ισχυρισμό

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι στο φορολογικό έτος 2017 με τη με αρ. ... – **18/9/2017** πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€ λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Χ.Κ. 223/2017).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1β του Ν.4172/2013 και την διευκρινιστική εγκύκλιο Ε 2015/2020, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι στην προκειμένη περίπτωση στο φορ. έτος 2017 συντρέχουν προϋποθέσεις υπαγωγής της προσφεύγουσας στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013: «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. 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, σύμφωνα με την Α1008/2020: «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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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, σύμφωνα με την Ε2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (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.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). 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....

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούτως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016

επταμ.).

Επειδή, με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 «... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι αυθαίρετος και εσφαλμένος ο έμμεσος υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων του χωρίς αιτιολογία ενώ το βάρος της απόδειξης της φοροδιαφυγής το φέρει ο έλεγχος. Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ισχυρισμούς και προσκομίζει στοιχεία (τιμολόγια προμηθευτών, στοιχεία επιχείρησης, συνταγές 2015, κ.α.) που (ως επί το πλείστον) είχε θέσει υπόψη της ελεγκτικής αρχής με το με αρ. πρωτ. ... – **13/10/2022** υπόμνημά του

κατόπιν κοινοποίησης του με αρ. ... – **21/9/2022** σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων.

Συνοπτικά, επισημαίνει η ελεγκτική αρχή μη ορθώς δεν έκανε δεκτές τις απόψεις του περί του ποσοστού φύρας, του βάρους των μερίδων και των τιμών διάθεσης των κάτωθι ειδών της κατηγορίας

- των κρεάτων (φιλέτου κοτόπουλου, μοσχαρίσιας σπαλομπριζόλας, χοιρινού, κιμά, ψαρονεφρίου - φιλέτου χοιρινού, κοτόπουλου, χοιρινής μπριζόλας, κατσικιού, κοκορετσιού)
- των σαλατών – τυριών – ορεκτικών – μακαρονάδων (χαλουμιού, ρυζιού, παγωτού, τυριού φέτας, ψωμιού τοστ, μακαρονιών, πράσινων σαλατών, αυγών, ψωμιών, φρούτων)
- των ψαριών – θαλασσινών (σαρδέλας, βακαλάου, γαύρου, παλαμίδας, τσιπούρας, λαυρακιού, θραψάλων, χταποδιού, μυδιών, γαρίδας)
- των αναψυκτικών – ποτών - νερών (nes cafe, καφέ εσπρέσο, καφέ φίλτρου, ελληνικού καφέ, αναψυκτικών, χυμών, μπουκαλιών μπίρας 330ml, μπυρών Corona, μπυρών 0.5L, μπυρών βαρελιού, ούζου 0,2L, κρύου τσαγιού 0.33L – κρύου τσαγιού 0,5L – κονιάκ 5, Red Bull, οιοπνευματωδών ποτών, αφρωδών κρασιών Αμυνταίου & Asti Martini, νερών)

και επιπλέον δεν συνυπολόγισε ότι μέρος αυτών αφορούσε πρωινά που προσφέρονταν στους πελάτες της, ιδιοκατανάλωση - σίτιση των εργαζομένων της και διάφορα κεράσματα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, από την επισκόπηση των δεδομένων εσόδων και εξόδων των φορ. ετών 2016 - 2017 της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, όπου αποτυπώνονται οι αγορές, οι δαπάνες και οι πωλήσεις εμπορεύσιμων ειδών, από την ελεγκτική αρχή παρατηρήθηκε ότι ενώ πραγματοποιούσε σημαντικές ποσότητες αγορών και δαπανών, οι αντίστοιχες πωλήσεις της ήταν σημαντικά χαμηλότερες, με αποτέλεσμα να εμφανίζει ζημίες, που ως οικονομικό- επιχειρηματικό γεγονός δεν εξηγείτο, γιατί αυτό θα καθιστούσε την επιχείρηση μη βιώσιμη. Η ελεγκτική αρχή για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, χρησιμοποίησε μεθόδους ανάλυσης και έρευνας και αξιοποίησε όλα τα διαθέσιμα σε αυτήν στοιχεία, δηλαδή στοιχεία της προσφεύγουσας (βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις, διαπιστώσεις πορίσματα προηγούμενου ελέγχου) καθώς και τρίτων πηγών (ομοειδών επιχειρήσεων) σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, το είδος και την μορφή της. Βάσει των ανωτέρω κατέληξε στον αριθμό των σερβιρισμένων μερίδων φαγητών/ποτών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένων εισροών (πρώτες ύλες) σε εκροές (σερβιρισμένες μερίδες) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Επειδή, ως προς τη φύρα των προϊόντων, αυτή υπολογίστηκε βάσει της από **12/09/2021** υπεύθυνης δήλωσης που είχε ήδη προσκομίσει ο προσφεύγων στη φορολογική αρχή, ανταποκρινόμενος στη με αρ. πρωτ. ... - **11/06/2021** πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, που αφορούσε προγενέστερο έλεγχο που πραγματοποίησε η ίδια ελεγκτής για το φορ. έτος 2015, καθότι κατόπιν της νεότερης με αρ. πρωτ.

.../15.02.2022 πρόσκλησης του άρθρου 14 του ν.4174/2013, ο προσφεύγων δεν παρείχε πληροφορίες για το ποσοστό φύρας ανά είδος καθώς και την φύρα (απώλεια βάρους) λόγω λίπους κ.λπ..

Επειδή, για τον προσδιορισμό των πάσης φύσης μερίδων, ο έλεγχος άντλησε πληροφορίες από την με ημερομηνία **12/09/2021** υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος, τους τιμοκαταλόγους των υπό κρίση ετών και τις συνταγές των προσφερόμενων ειδών του εστιατορίου που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων στη φορολογική αρχή.

Επειδή, περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή από την αξιοποίηση όλων των διαθέσιμων σε αυτήν στοιχείων:

- Υπολόγισε σε όλα τα είδη των κρεάτων φύρα (απώλεια βάρους) από 20% έως 40% λόγω ψησίματος στη σχάρα ή σε σούβλα ή βρασμού, και έτερων αλλοιώσεων και προσδιόρισε τις διατεθείσες μερίδες από 260 γρ. έως 400 γρ. ανάλογα με το είδος. Επιπρόσθετα, σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, υπολογίστηκε γενική φύρα 3%.
- Αναφορικά με τα είδη της κατηγορίας των σαλατών, τυριών, ορεκτικών, μακαρονάδων δεδομένου ότι στην προσκομισθείσα στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωσή του προσφεύγοντος δεν αναφερόταν το βάρος των μερίδων, ούτε η απώλεια βάρους για τα συγκεκριμένα είδη, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την ποσότητα ανά μερίδα ανάλογα με το είδος, με βάση και άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις. Υπολόγισε απώλεια βάρους 30% για τα τρόφιμα που υπόκεινται σε επεξεργασία (ψησιμο, τηγάνισμα ή βράσιμο), ενώ για τις τομάτες υπολογίστηκε φύρα της τάξης του 50% και για τα φρούτα 40%. Πολλά είδη δεν τιμολογήθηκαν, καθώς θεωρήθηκε ότι αποτελούν συνοδευτικά πιάτων και συστατικά που περιλαμβάνονται σε άλλα πιάτα. (πατάτες, παρμεζάνα, κεφαλοτύρι κ.λπ.). Για τα είδη που δεν υφίστανται επεξεργασία (όπως τυρί, μακαρόνια, παγωτό) δεν υπολογίστηκε φύρα (απώλεια βάρους). Οι ντομάτες υπολογίστηκαν ως χωριάτικη σαλάτα. Όλη η ποσότητα των ζυμαρικών (μακαρονιών) τιμολογήθηκε με τη χαμηλότερη τιμή του τιμοκαταλόγου. Επιπρόσθετα, σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, υπολογίστηκε γενική φύρα 3%.
- Αναφορικά με τα είδη της κατηγορίας των ψαριών – θαλασσινών η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις διατεθείσες μερίδες σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, δηλαδή από 240 γρ. έως 400 γρ. ανάλογα με το είδος. Όσον αφορά την φύρα (απώλεια βάρους) λόγω μαγειρέματος (βρασμού, ψησίματος κ.λπ.), η ελεγκτική αρχή αποδέχτηκε όσα δήλωσε ο προσφεύγων, εκτός από τα είδη που πωλούνται με το κιλό, καθότι αυτά ζυγίζονται και τιμολογούνται ωμά (καραβίδες, φαγκρί, γαρίδα). Για τα είδη που δεν αναφέρονται στην υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος η ελεγκτική αρχή υπολόγισε φύρα 30%. Συνοψίζοντας, στην εν λόγω κατηγορία η φύρα (απώλεια βάρους) ανά είδος υπολογίστηκε από 25% μέχρι 70%. Επιπρόσθετα, σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, υπολογίστηκε γενική φύρα 3%.
- Σχετικά με τα αλκοολούχα ποτά, από έρευνα σε ομοειδείς επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι κάθε μπουκάλι των 700 ml αποφέρει 12 τουλάχιστον ποτά σερβιρισμένα σε ποτήρι. Η ελεγκτική αρχή προς όφελος του προσφεύγοντος εξέλαβε όλα τα αλκοολούχα ποτά ως ένα ενιαίο είδος, χωρίς να τα διαχωρίζει σε ουίσκι, βότκα, τζίν, ρούμι, κ.λπ. και θεώρησε ότι όλα τα ποτά

πωλούνται ως απλά (και κανένα ως σπέσιαλ, που θα κόστιζε περισσότερο). Στον τιμοκατάλογο που προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα δεν αναγραφόταν η τιμή του νερού, όμως στα στοιχεία που προσκόμισε υπήρχαν πρόχειρες εκτυπώσεις από το εστιατόριο όπου αναγραφόταν για το έτος 2015 η αξία των 2,00€ για το νερό του 1 λίτρου. Συνεπώς η ελεγκτική αρχή καθόρισε αναλογικά την τιμή του νερού του 1,5 λίτρου σε 3,00€ το μπουκάλι για τα έτη 2016 και 2017. Επιπρόσθετα, σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, υπολογίστηκε γενική φύρα 3%.

Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι από έγγραφες προσφορές σε ταξιδιωτικά γραφεία οι τιμές των δωματίων συμπεριλάμβαναν πρωινό, ωστόσο οι εν λόγω ΑΠΥ είχαν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία με ΦΠΑ 13%, ενώ θα έπρεπε να γίνεται διαχωρισμός όσον αφορά το πρωινό, καθώς το ΦΠΑ στην εστίαση ήταν 23% μέχρι τις 30/05/2016 και 24% από τις 01/06/2016 και έπειτα.

Με βάση τα παραπάνω προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος (από πωλήσεις αγαθών) για το έτος 2016 σε 186.020,86€, έναντι δηλωθέντων εσόδων 65.844,74€ ήτοι προέκυψαν αποκρυβέντα έσοδα ύψους 120.176,12€, και για το έτος 2017 σε 192.994,94€, έναντι δηλωθέντων εσόδων 95.766,19€, ήτοι προέκυψαν αποκρυβέντα έσοδα ύψους 97.228,75€.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε το με αριθ. .../21.09.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. των φορ. ετών 2016 και 2017. Το εν λόγω σημείωμα κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 23/9/2022 που κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι ημερών, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, υπέβαλε στη ΔΟΥ Πολυγύρου το με αρ. πρωτ. ... – 13/10/2022 υπόμνημα (με τα συνημμένα του) προβάλλοντας παρόμοιους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς, το οποίο, έγινε εν μέρει δεκτό από την ελεγκτική αρχή. Συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες, τη φύση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τις πληροφορίες που έλαβε γι' αυτήν κατόπιν διενέργειας αυτοψίας, από το προφίλ της στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, και στο πλαίσιο χρηστής διοίκησης, αποδέχθηκε κάποιους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με την ιδιοκατανάλωση (παρόλο που δεν είχε εκδώσει σχετικά φορολογικά στοιχεία αυτοπαράδοσης), τη δωρεάν διάθεση πρωινού μαζί με τη διαμονή, τη φύρα κατά την ωρίμανση των ειδών της, την παρασκευή τους και τη μεριδοποίηση των γευμάτων, και για τον λόγο αυτό αναπροσάρμοσε την επιπλέον γενική φύρα που υπολόγισε ανεξαιρέτως σε όλα τα είδη από 3% σε 23%. Συμπερασματικά, η ελεγκτική αρχή για τα είδη της κατηγορίας α) των κρεάτων υπολόγισε φύρα (απώλεια βάρους) από 20% έως 40% λόγω ψησίματος στη σχάρα ή σε σούβλα ή βρασμού, και έτερων αλλοιώσεων, και επιπλέον σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, γενική φύρα 23%, β) των σαλατών – τυριών – ορεκτικών – μακαρονάδων, υπολόγισε φύρα απώλεια βάρους 30% για τα τρόφιμα που υφίστανται επεξεργασία (ψήσιμο, τηγάνισμα ή βράσιμο), 50% για τις τομάτες, για τα φρούτα 40% και επιπλέον σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, γενική φύρα 23%, γ) των ψαριών – θαλασσινών, υπολόγισε φύρα (απώλεια βάρους) ανά είδος 25% - 70% και επιπλέον σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, γενική φύρα 23%, δ) των αναψυκτικών – ποτών – νερών, υπολόγισε σε όλα τα είδη ανεξαιρέτως, γενική φύρα 23%. Κατόπιν αυτού

έγινε επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τα φορ. έτη 2016 και 2017 από τη φορολογική αρχή και τα συνολικά έσοδα από πωλήσεις αγαθών βάσει ελέγχου για το έτος 2016 ανήλθαν σε 147.666,04€, ήτοι προέκυψαν αποκρυβέντα έσοδα ύψους 81.821,30€ και για το έτος 2017 σε 153.202,18€, ήτοι προέκυψαν αποκρυβέντα έσοδα ύψους 57.435,99€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι : «1.Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι «...2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του».

Επειδή, με το αρ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «δωρο».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/791/07.11.1986 (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:... διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης... 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται

στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων....».

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην περίπτωση της δωρεάν διάθεσης αγαθών, δηλαδή της διάθεσης αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει αντιπαροχή, ο διαθέτων τα αγαθά θεωρείται από πλευράς Φ.Π.Α. ως ο τελικός καταναλωτής. Συνεπώς η βούληση του νομοθέτη είναι να εξομοιώσει με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κάθε δωρεάν διάθεση αγαθών και να την υπαγάγει σε Φ.Π.Α. καθώς σε διαφορετική περίπτωση η πράξη αυτή θα καθίστατο εκ των πραγμάτων αφορολόγητη. Άλλωστε, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσης τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι « το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας (ήδη άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεως του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαρακτηριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαρακτηριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησής του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής, εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών (εξ επαχθούς αιτίας) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υπόκειται στο φόρο, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τη δωρεάν διάθεση μέρους των ειδών προς το προσωπικό του, ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π.7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά αυτών ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στον ΦΠΑ εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, το οποίο και ουδέποτε έπραξε.

Επειδή, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, η συχνή δωρεάν διάθεση ειδών (γευμάτων και ποτών) δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιογόνα επιχείρηση με αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω και δε συνάδει με την φύση της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει (νέα) στοιχεία ικανά

να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου και ενώ όπως προαναφέρθηκε ο έλεγχος αναγνώρισε ήδη ιδιοκατανάλωση, χωρίς να έχουν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα τα προβλεπόμενα στοιχεία αυτοπαράδοσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Πολυγύρου, και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αυθαίρετου και εσφαλμένου έμμεσου υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων κατά τον έμμεσο προσδιορισμό τους και περί ανεπαρκούς αιτιολογίας και μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) ορίζεται ότι: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληρεί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω

του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.¹

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι αναγραφόμενες δαπάνες στις σελίδες 8 έως 11 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, εσφαλμένα απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, διότι αφορούν, κυρίως, δαπάνες ΔΕΗ, στη Θεσσαλονίκη, σε ιδιόκτητο χώρο, που χρησιμοποιείται ως γραφείο, ανεξάρτητα αν η παροχή είναι στο όνομα της συζύγου του, δαπάνες ΟΤΕ, ύδρευσης και αποχέτευσης, ταξιδιών, θέρμανσης και service του αυτοκινήτου του, είναι όλες πραγματικές, έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης, αποδεικνύονται με παραστατικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ... – **13/10/2022** υπόμνημα με τις απόψεις του που υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή, κατόπιν του με αρ. ... – **21/9/2022** σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων, προέβαλε τους ίδιους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς και για ορισμένες δαπάνες συνυπέβαλε σχετικά στοιχεία. Η ΔΟΥ Πολυγύρου έκανε εν μέρει δεκτούς του ισχυρισμούς τους και αναγνώρισε ορισμένες από τις επίμαχες δαπάνες. Για τις υπόλοιπες δαπάνες (σελ. 8 - 11 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) επισημαίνονται τα εξής:

Για το φορ. έτος 2016

- Οι δαπάνες με α/α 2, 22-27, 36, απορρίφθηκαν, γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία.
- Οι δαπάνες με α/α 4-5-6-7-10-11-12-13-14-16 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν ΔΕΗ σε ιδιόκτητο χώρο στη Θεσσαλονίκη που χρησιμοποιείται ως γραφείο, διότι όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις δηλώσεις Ε9 η συγκεκριμένη παροχή αφορά στην κύρια κατοικία του, 1^{ου} ορόφου, στην οδό ...στη Θεσσαλονίκη εμβαδού 108 τ.μ..
- Οι δαπάνες με α/α 33-35-37 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός ότι αφορούν ΟΤΕ στη Θεσσαλονίκη σε ιδιόκτητο χώρο που χρησιμοποιείται ως γραφείο, καθότι έχουν αναγνωρισθεί δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ιδιαίτερα αυξημένες για λόγους επιχειρηματικούς.

- Οι δαπάνες με α/α 32-34-36 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν ΦΑΞ σε ιδιόκτητο χώρο στη Θεσσαλονίκη που χρησιμοποιείται ως γραφείο καθότι έχουν εκδοθεί σε άλλο όνομα και ΑΦΜ .
- Η δαπάνη με α/α 31 απορρίφθηκε γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορά αγορά ρολογιού σαν μπόνους σε εργαζόμενο.
- Οι δαπάνες με α/α 40-41 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν συνδρομητική τηλεόραση σε χώρο της επιχείρησης, καθότι από τις αποδείξεις φαίνεται ότι πρόκειται για οικιακή χρήση και όχι για επαγγελματική.

Για το φορ. έτος 2017

- Οι δαπάνες με α/α 3-5-7-9. απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν ΦΑΞ σε ιδιόκτητο χώρο στη Θεσσαλονίκη που χρησιμοποιείται ως γραφείο, καθότι έχουν εκδοθεί σε άλλο όνομα και ΑΦΜ.
- Οι δαπάνες με α/α 4-6-8-10 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν ΟΤΕ σε ιδιόκτητο χώρο στη Θεσσαλονίκη που χρησιμοποιείται ως γραφείο), καθότι έχουν αναγνωριστεί δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ιδιαίτερα αυξημένες για λόγους επιχειρηματικούς.
- Οι δαπάνες με α/α 13-14-17-18-19-20-22-23-24-25 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν ΔΕΗ σε ιδιόκτητο χώρο στη Θεσσαλονίκη που χρησιμοποιείται ως γραφείο, διότι όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις δηλώσεις Ε9 του προσφεύγοντος η συγκεκριμένη παροχή αφορά στην κύρια κατοικία του, 1ου ορόφου, στην οδό ... στη Θεσσαλονίκη εμβαδού 108 τ.μ.
- Οι δαπάνες με α/α 13-30-37-38-40-41 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν διαμονή σε ξενοδοχεία σχετικά με την ασκούμενη δραστηριότητα διότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία.
- Η δαπάνη με α/α 39 απορρίφθηκε γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορά προμήθεια πετρελαίου σε λέβητα πετρελαίου, καθότι από προηγούμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση διέθετε λέβητα pellet.
- Οι δαπάνες με α/α 42-43 απορρίφθηκαν γιατί δεν έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αφορούν συνδρομητική τηλεόραση σε χώρο της επιχείρησης, καθότι από τις αποδείξεις φαίνεται ότι πρόκειται για οικιακή χρήση και όχι για επαγγελματική.
- Η δαπάνη με α/α 44 απορρίφθηκε, καθότι είναι καθαρής αξίας άνω των 500,00€ και δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά να μεταβάλλουν την κρίση της ελεγκτικής αρχής περί μη έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά του των εν λόγω δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν 4172/2013, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **5/12/2022** ενδικοφανούς προσφυγής του ..., Α.Φ.Μ. ...

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

- Η υπ' αριθ. ... - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	19.701,66
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	9.850,83
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.878,44
Σύνολο φόρου για καταβολή	32.430,93

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

- Η υπ' αριθ. ... - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	24.726,98
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	12.363,49
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.993,70
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.084,17

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

- Υπ' αριθ. ... - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη χρήση	697,95
Διαφορά φόρου	15.764,14
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	7.882,07
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.646,21

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

- Υπ' αριθ. ... - **21/10/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	15.580,35
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	7.790,17
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.370,52

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.