



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 06/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2274

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου στο, κατά: α) της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, και β) της υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 27/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.717,22 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.358,61 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.650,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 27.726,22 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 27/12/2021 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	3.277,67
1. Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	0,08
2. Ακίνητη περιουσία	3.277,59
3. Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα	3.161,41
Σύνολο προσωπικών δαπανών	4.301,32
1. Φόροι	2.002,60
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου	50,00
3. Πληρωμές σε εταιρείες τηλεπικοινωνιών	2.248,72
Διαφορά	1.023,65

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι για την ελεγχόμενη χρήση 2015 είχαν βεβαιωθεί πρόστιμα για μη έκδοση Α.Λ.Π από τη λειτουργούσα ΦΤΜ με αριθμ. μητρώου του κεντρικού καταστήματος στην (σχετ. οι υπ' αριθμ./2016 και/2018 Α.Ε.Π.)

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Κατόπιν τούτου εκδόθηκε η με αριθμ./2021 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της **αρχής των αναλογιών** ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στο ύψος των **146.392,11 ευρώ** και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε **80.248,56 ευρώ**, τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος είναι αυτά που προσδιορίστηκαν με έμμεσες τεχνικές, ήτοι **146.392,11 ευρώ**.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	80.248,56
ΜΕΙΟΝ: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	64.720,71
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	81.671,40
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	18.689,26
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	62.982,14

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, προσδιορίστηκε για την επιχείρηση του προσφεύγοντος πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **6.257,00 ευρώ**, έναντι του πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ποσού **18.889,19 ευρώ**, ήτοι διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού **12.632,19 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος της από 27/12/2021 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα στη φορολογία εισοδήματος, έκρινε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και προσδιόρισε την φορολογική οφειλή στο Φ.Π.Α., αφού έκανε δεκτή την άποψη του προσφεύγοντος και επιμέρισε τη διαπιστωθείσα διαφορά στις φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και 23%, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015			
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	80.234,18	146.392,11	66.157,93
Αξία φορολογητέων εισροών	68.125,15	68.125,15	
Φόρος εκροών	15.319,45	27.951,64	12.632,19
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.208,64	34.208,64	
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.889,19	6.257,00	12.632,19
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.889,19	6.257,00	12.632,19

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση προς το καλύτερο, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη η διενέργεια του παρόντος ελέγχου επί τη βάση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, εξ επόψεως υποκειμένου και προϋποθέσεων ελέγχου. Ειδικότερα: α) λόγοι ανωτέρας βίας δικαιολογούν πλήρως τη μικρή διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματός του και β) οι δύο μη εκδοθείσες αποδείξεις αποτελούν στην πραγματικότητα τις μοναδικές φορολογικές παραβάσεις, στις οποίες έχει υποπέσει η ατομική του επιχείρηση, λόγω δε και του μικρού ύψους τους, κατά την ορθότερη κρίση δεν είναι ικανές να δικαιολογήσουν την εις βάρος του διενέργεια ελέγχου επί τη βάση των έμμεσων τεχνικών.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νόμω και ουσία αβάσιμες, αόριστες και αναιτιολόγητες και έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν.4174/2013, αναφορικά με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα αναφέρει ότι: α) λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και πωλήσεις μόνο, για την δραστηριότητα του κεντρικού καταστήματος της επιχείρησης του, ήτοι του καφέ-μπαρ, που βρίσκεται στην και όχι και του υποκαταστήματος mini market που λειτουργεί στην ακριτική, β) λαμβάνονται υπόψη οι τιμές δεκαεννέα αλκοολούχων ποτών και όχι και οι τιμές και των υπόλοιπων προϊόντων, όπως παγωτών, καφέδων, γλυκών, αλμυρών σνακ (τοστ κ.λπ.), που διατίθενται και υπάρχουν στον κατάλογο της επιχείρησης του, γ) προσδιορίζεται για τις ανάγκες του ελέγχου αυθαίρετα ο χαρακτήρας της επιχείρησης του κεντρικού καταστήματος του ως «μπαρ» και δ) δε λαμβάνεται υπόψη ο αριθμός των εργαζομένων, που απασχολούνταν στην επιχείρηση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013:

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

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.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:
α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

«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

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

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

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

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

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

.....

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

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

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, με την Ε.2016/2020 ορίζεται ότι:

«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:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε την απόφαση με αριθμό/2021 για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (αρχή των αναλογιών) για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου, καθώς σύμφωνα με την υποβληθείσα φορολογική δήλωση, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές αποτυπώνονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά και στα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014. Συγκεκριμένα το 2015 ο προσφεύγων δηλώνει εισόδημα ύψους 3.277,67 ευρώ προερχόμενο από μερίσματα-τόκους-δικαιώματα και ακίνητη περιουσία, ενώ οι προσωπικές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 4.301,32 ευρώ, ήτοι πληρωμή φόρων ύψους 2.002,60 ευρώ, δαπάνη από την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου ποσού 50,00 ευρώ και δαπάνες σε εταιρείες τηλεπικοινωνιών ύψους 2.248,72 ευρώ. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα taxisnet η επιχείρηση του προσφεύγοντος εμφανίζει ζημιογόνα εικόνα για σειρά ετών. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών του άρθρου 27 του ν.4174/2013 προέβη στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος με τη χρήση αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, και συγκεκριμένα του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους, που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλες πηγές. Στην οικεία έκθεση φορολογίας ελέγχου για το έτος 2015 αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος για την εξαγωγή ποσοστών και δεικτών κέρδους. Επίσης στην

έκθεση αναφέρεται ότι η επιχείρηση στερείται αποθεμάτων, καθότι είναι επιχείρηση ευρισκόμενη σε τουριστική περιοχή με τις εργασίες της να τελειώνουν τα τέλη Οκτώβρη, γεγονός εμφανές και από τον σταδιακό της εφοδιασμό από τους προμηθευτές ανά εβδομάδα με ποσότητες ανάλογες της κατανάλωσης.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 6-12 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με βάση τις αγορές για τη δραστηριότητα του καταστήματος καφέ-μπαρ, καθώς ο κύριος όγκος των ακαθάριστων εσόδων, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα βιβλία εσόδων – εξόδων, προέρχεται από το κεντρικό κατάστημα που βρίσκεται στην Ειδικότερα, ο έλεγχος για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων του κεντρικού καταστήματος έλαβε υπόψη το συνολικό μέσο όρο των δεικτών που υπολόγισε με τα στοιχεία των δύο βασικών προμηθευτών της επιχείρησης και του τιμοκαταλόγου, δηλαδή πήρε ως δείκτη περιθωρίου κέρδους επί κόστους 2,90 (μέσος όρος δεικτών περιθωρίου κέρδους επί κόστους από τους δύο προμηθευτές, $[3+2,81]/2=2,9$). Στη συνέχεια πολλαπλασίασε το κόστος πωληθέντων του κεντρικού (αγορές εμπορευμάτων με 13% και 23%) ύψους 43.373,11 ευρώ με το ποσοστό περιθωρίου κέρδους επί κόστους και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του κεντρικού σε 125.782,01 ευρώ. Ως προς τα ακαθάριστα έσοδα του υποκαταστήματος ο έλεγχος, προς όφελος του προσφεύγοντος, θεώρησε ότι ισούνται με το κόστος πωληθέντων (αγορές εμπορευμάτων με 13% και 23%) ήτοι 21.347,60 ευρώ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του δείκτη περιθωρίου κέρδους επί κόστους, επέλεξε τα συγκεκριμένα δεκαεννέα (19) είδη που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, καθώς, βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του από τους δύο προμηθευτές, η επιχείρηση του προσφεύγοντος αγόραζε τα εν λόγω είδη σχεδόν σε καθημερινή βάση. Συνεπώς, βάσει των αγορών της επιχείρησης ανά είδος και της συχνότητας αγορών ανά είδος, ο έλεγχος έκρινε ότι το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης είναι η πώληση αλκοολούχων ποτών και, προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα, εστίασε στον προσδιορισμό της σχέσης τιμής αγοράς και πώλησης των επιλεγμένων οινοπνευματωδών ποτών, φιαλών μπίρας και κάποιων αναψυκτικών.

Τέλος, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ./2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ο ίδιος ο προσφεύγων με υπεύθυνες δηλώσεις του, ως προς τις εργασίες του κεντρικού καταστήματος και του υποκαταστήματος, αναφέρει ότι: α) η πώληση παγωτών από το κατάστημά του στην καθίσταται εξαιρετικά δύσκολη, καθώς απέναντι από την επιχείρησή του υπάρχει ζαχαροπλαστείο με βιτρίνα παγωτών, β) δεν υπάρχει τρόπος ελέγχου της κατανάλωσης και φύρας ειδών όπως η μπίρα, που γίνεται από το προσωπικό του κατά το καλοκαίρι στο κεντρικό κατάστημα και γ) στο υποκατάστημα στη λόγω ιδιαίτερων συνθηκών λειτουργίας στο μίνι μάρκετ υπάρχει ποσοστό φύρας έως και 50% στα εμπορεύματα και το ποσοστό κέρδους είναι μικρό. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος εστίασε στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών στις αγορές – πωλήσεις του κεντρικού καταστήματος, ενώ, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, προς όφελος του προσφεύγοντος ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ακαθάριστα έσοδα του υποκαταστήματος ισούνται με το κόστος πωληθέντων.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κάποιο νεότερο στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	5.458,00	66.259,81	66.259,81	60.801,81
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	927,43	17.644,65	17.644,65	16.717,22
Προκαταβολή φόρου		425,17	425,17	425,17	
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.358,61	8.358,61	8.358,61
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.650,39	2.650,39	2.650,39
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.002,60	29.728,82	29.728,82	27.726,22

- **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	80.234,18	146.392,11	146.392,11	66.157,93
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	68.125,15	68.125,15	68.125,15	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	15.319,45	27.951,64	27.951,64	12.632,19
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	34.208,64	34.208,64	34.208,64	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	18.889,19	6.257,00	6.257,00	12.632,19
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.889,19	6.257,00	6.257,00	12.632,19

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.