



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1446

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

- της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54§1δ' & 2γ' του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, και τα σχετιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.130,84 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του 4987/2022 ύψους 1.065,42 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 10,29 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 12.562,01 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του 4987/2022 ύψους 6.281,01 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.664,87 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.125,24 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58/58Α του 4987/2022 ύψους 2.562,62 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 11.784,96 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58/58Α του 4987/2022 ύψους 5.892,48 €.

Με την αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο φορολογικού έτους 2023 ύψους 250,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1δ' & 2γ' του ν. 4987/2022 λόγω μη ανταπόκρισης στο αρ. αίτημα προσκόμισης στοιχείων σχετικά με διαδικτυακές συναλλαγές της και στοιχείων του άρθρου 6 της Α.1293/2019.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, που συντάχθηκαν βάσει της αρ. εντολής ελέγχου. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση της προσφεύγουσας, με δραστηριότητα, εμφανίζει διαχρονικά ζημιές και δεδομένου ότι από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών, το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους και συγκεκριμένα τη μέθοδο των αναλογιών, βάσει της αρ. απόφασης απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν βάσει του ελέγχου στα

143.717,43 € στο φορολογικό έτος 2017 (έναντι 88.345,98 € βάσει δήλωσης) και 148.408,72 € στο φορολογικό έτος 2018 (έναντι 87.572,55 € βάσει δήλωσης), και αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν στα 39.158,90 € στο φορολογικό έτος 2017 (έναντι ζημιών 19.121,74 βάσει δήλωσης) και 43.948,09 € στο φορολογικό έτος 2018 (έναντι ζημιών 20.372,15 βάσει δήλωσης).

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη προσκόμισης στοιχείων για τον τρόπο πληρωμής απασχολούμενου προσωπικού ύψους 2.909,19 € στο φορολογικό έτος 2017 και ύψους 5.331,52 € στο φορολογικό έτος 2018 (ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό ασφαλιστικών εισφορών 1.847,45 € στο φορολογικό έτος 2018 που δεν είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα δήλωση).

Κατόπιν του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων τη ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με τις έμμεσες μεθόδους, επαναπροσδιορίστηκαν βάσει του ελέγχου οι φορολογητέες εκροές και ο αντίστοιχος φόρος στη φορολογία ΦΠΑ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Δεν καλύπτονται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον έλεγχο με έμμεσες τεχνικές μεθόδους, καθώς οι δαπάνες της προσφεύγουσας καλύπτονται από δανειοδότηση μέσω πιστωτικών καρτών. Εσφαλμένα ελήφθησαν υπόψη τεκμαρτές δαπάνες.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι ο συντελεστής μεικτού κέρδους ήταν 22,36% στο φορολογικό έτος 2017 και 23,86% στο φορολογικό έτος 2018 βασιζόμενη σε τιμές έτους 2023.
3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη εκπιπόμενων δαπανών λόγω μη προσκόμισης στοιχείων για τον τρόπο πληρωμής απασχολούμενου προσωπικού. Η μισθοδοσία του προσωπικού καταβλήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής.
4. Κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΔ διενεργήθηκε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας.
5. Απουσία επαρκούς αιτιολόγησης του επιβληθέντος προστίμου μη ανταπόκρισης σε αίτημα του ελέγχου.
6. Εσφαλμένα επιβλήθηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ καθώς αφορά παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ωστόσο στην υπό κρίση έκθεση δεν γίνεται μνεία σχετικών παραβάσεων ούτε παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν τις εν λόγω παραβάσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και

αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 'Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης': «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «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.

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

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. 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. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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, 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 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα':

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

2.1 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 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 Ε.2016/2020 με θέμα 'Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)':

«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 δύνανται 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.Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

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

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

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 περισσοτέρων 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «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 συνήθειες 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, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...«Ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ.3 Ν.4337/2015: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων ... δ` ... της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν. 4987/2022 'Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.':

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο

χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν με έμμεσες τεχνικές μεθόδους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς από τον έλεγχο προέκυψε ότι στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας (αγορά οχήματος κωδ. 720, δαπάνη αγοράς αγαθών κωδ. 050, πληρωμές taxis, πληρωμές σε εταιρείες ιδιωτικής ασφάλισης σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια και εταιρείες τηλεφωνίας), όπως αναλύεται εκτενώς στη σελ. 16 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, ύψους 11.104,46 € δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών οικογενειακών δαπανών συνολικού ύψους 17.630,92 € (αγορά οχήματος κωδ. 720, δαπάνη αγοράς αγαθών κωδ. 049/050). Αντιστοίχως, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προκύπτει ότι το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, ύψους 10.264,41 € δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών οικογενειακών δαπανών συνολικού ύψους 36.076,33 € (δαπάνη αγοράς αγαθών κωδ. 049/050).

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι εν προκειμένω πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ για προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Επισημαίνεται, δε, ότι όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η συνολική δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών ύψους 23.976,61 € που αναγράφεται στον κωδ. 050 της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 είχε καταχωριστεί εσφαλμένα, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον σχετικό ισχυρισμό, ενώ ακόμη και στην περίπτωση που δεν ληφθεί υπόψη ο κωδ. 050 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ύψους 10.264,41 € δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών οικογενειακών δαπανών συνολικού ύψους 12.099,72 € (κωδ. 049).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι αναιτιολόγητη και εσφαλμένη η κρίση της Φορολογικής Αρχής ως προς τον προσδιορισμό του συντελεστή μεικτού κέρδους, και ότι εσφαλμένα ο έλεγχος βασίστηκε σε τιμές έτους 2023 αντί των ελεγχόμενων ετών 2017 και 2018.

Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν διαφορετικό συντελεστή μεικτού κέρδους.

Αντιθέτως, εν προκειμένω ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο διενεργήθηκε βάσει της αρχής των αναλογιών διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις και οδηγίες. Αναλυτικότερα, η μέθοδος των αναλογιών εφαρμόστηκε βάσει της αρ. απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, λαμβάνοντας υπόψη ότι πρόκειται για επιχείρηση με περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων (.....) που εμπορεύεται αποκλειστικά τα προϊόντα συγκεκριμένης επώνυμης εταιρείας (.....). Ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να γνωστοποιήσει στην ελεγκτική αρχή το μικτό περιθώριο κέρδους επί αγορών που λειτούργησε την επιχείρησή της κατά τα έτη 2017, 2018 (υπ'αριθμόν αίτημα παροχής πληροφοριών το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις), ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν, ο έλεγχος προέβη στην συλλογή πληροφοριών προκειμένου να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη α) τις τιμές πώλησης εμπορευμάτων που λήφθηκαν από το κατάστημα κατά το χρόνο διεξαγωγής του υπό κρίση ελέγχου (2023) αποφορολογημένες (χωρίς ΦΠΑ) και αναπροσαρμοσμένες στις τιμές των ελεγχόμενων ετών 2017 και 2018 βάσει του δείκτη τιμών καταναλωτή της ομάδας των ειδών ένδυσης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, β) τις τιμές αγοράς εμπορευμάτων βάσει των τιμολογίων αγοράς ετών 2017 και 2018, γ) την κατηγοριοποίηση των ειδών που εμπορεύεται και προσδιορισμός των ποσοτήτων που αγοράστηκαν ανά κατηγορία για τα έτη ελέγχου, δ)

Ο έλεγχος βασίστηκε σε επαρκές δείγμα προϊόντων που αποτελεί το 66% (για το έτος 2017) και το 64% (για το έτος 2018) του συνόλου των τεμαχίων εμπορευμάτων που αγοράστηκαν ανά ελεγχόμενο έτος.

Για τον ορθό υπολογισμό των αποτελεσμάτων, υπολογίστηκε η σταθμισμένη τιμή για τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν, με βάση τις αγοραζόμενες ποσότητες αυτών, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017 22,36 €

Φορολογικό έτος 2018 23,86 €

Αντίστοιχα υπολογίστηκε η σταθμισμένη τιμή πώλησης ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017 42,85 €

Φορολογικό έτος 2018 43,70 €

Για τους μήνες των εκπώσεων υπολογίστηκε η σταθμισμένη τιμή πώλησης με έκπτωση 50% ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017 21,43 €

Φορολογικό έτος 2018 21,85 €

Βάσει των ανωτέρω το μεικτό κέρδος κανονικών περιόδων προσδιορίστηκε ως εξής:

Για το έτος 2017 : $42.85 - 22.36 = 20,49$

Για το έτος 2018: $4370 - 23,86 = 19,84$

Το μεικτό κέρδος εκπωπτικών περιόδων προσδιορίστηκε ως εξής:

Για το έτος 2017 : $21,43 - 22,36 = - 0,93$

Για το έτος 2018: $21,85 - 23,86 = - 2,01$

Το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους είναι Μικτό Κέρδος / Μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς:

Κανονική περίοδος

Για το έτος 2017	20,56/22,36=0,92
Για το έτος 2018	19,76/23,86 = 0,83
Εκπρωτική Περίοδος	
Για το έτος 2017	-0,93/22,36=-0,04
Για το έτος 2018	-2,01/23,86 = -0,08

Το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων στην κανονική περίοδο και στις εκπρωτικές περιόδους, κατανεμήθηκε με βάση το ποσοστό συμμετοχής των αντίστοιχων πωλήσεων (μήνες Ιανουάριος, Φεβρουάριος, Ιούλιος και Αύγουστος) στο σύνολο των πωλήσεων κάθε ελεγχόμενου έτους.

Βάσει των ανωτέρω προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα:

2017	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (1)	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (2)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ (1)*(2)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
ΕΚΠΤΩΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟ'	40.832,28	-0,04	-1.633,29	39.198,99
ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	54.436,69	0,92	50.081,75	104.518,44
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	95.268,97		48.448,46	143.717,43

2018	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (1)	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (2)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ (1)*(2)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
ΕΚΠΤΩΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ	34.365,24	-0,08	-2.749,22	31.616,02
ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	63.821,15	0,83	52.971,55	116.792,70
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	98.186,39		50.222,33	148.408,72

Τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με τις έμμεσες μεθόδους που ήταν υψηλότερα των εσόδων βάσει δήλωσης, βιβλίων και ελέγχου με τις γενικές διατάξεις:

Καθαρά κέρδη ελέγχου φ.ε.2017 39.158,90 €

Καθαρά κέρδη ελέγχου φ.ε.2018 43.948,09 €.

Επειδή σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο πληρωμής της εργαζόμενης που απασχόλησε στην επιχείρησή της κατά τα ελεγχόμενα έτη, ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη ύψους 2.909,19 € στο φορολογικό έτος 2017 και 5.331,52 € στο φορολογικό έτος 2018. Σε κάθε περίπτωση το προσκομισθέν με την παρούσα προσφυγή αποδεικτικό μεταφοράς ποσού ημερομηνίας 7.9.2018 και ύψους 377,00 € δεν αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο ποσό μισθοδοσίας μηνός του έτος 2018 και δεν είναι επαρκές αποδεικτικό στοιχείο για την πληρωμή της μισθοδοσίας με τραπεζικά μέσα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες μισθοδοσίας ετών 2017 και 2018 είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα την από έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αρ. αίτημα προσκόμισης στοιχείων σχετικά με διαδικτυακές συναλλαγές της και στοιχείων του άρθρου 6 της Α.1293/2019. Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε με την αρ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου πρόστιμο φορολογικού έτους 2023 ύψους 250,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1δ' & 2γ' του ν. 4987/2022.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ καθώς αφορά παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ενώ στην υπό κρίση έκθεση δεν γίνεται μνεία σχετικών παραβάσεων ούτε παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν τις εν λόγω παραβάσεων.

Ωστόσο, με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 που αφορά περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα. Στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ συνυπολογίστηκε πρόστιμο της παρ. 2 του ως άνω άρθρου που επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, μεταξύ άλλων, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, με συνέπεια τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των με αρ. προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

2017	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	2.130,84
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022	1.065,42
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	10,29
Σύνολο για καταβολή	3.206,55

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

2018	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	12.562,01
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022	6.281,01
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	1.664,87

Σύνολο για καταβολή	20.507,89
---------------------	-----------

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017

2019	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	5.125,24
Πρόστιμο αρ. 58/58Α του ν 4987/2022	2.562,62
Σύνολο για καταβολή	7.687,86

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

2020	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	11.784,96
Πρόστιμο αρ. 58/58Α του ν 4987/2022	5.892,48
Σύνολο για καταβολή	17.677,44

- Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 54§1δ' & 2γ' του ν. 4987/2022 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.