



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/01/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 37

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, Δ.Ο.Υ. Θήρας, με έδρα, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΕνπ	01/01/2018 - 31/12/2018	0,00 €
2				ΦΕνπ	01/01/2019 - 31/12/2019	82.178,54 €

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3				ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	0,00 €
4				ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019	102.982,79 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Ι. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό φόρου ή οποιασδήποτε κύρωσης σε βάρος της προσφεύγουσας.
- 2) Με την υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 54.785,69 €, πλέον 27.392,85 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2019, ήτοι συνολικό ποσό 82.178,54 €, στο σώμα δε της πράξης

υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.»

Η διαφορά αυτή ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την προσθήκη στα (δηλωθέντα) φορολογικά καθαρά αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **297.742,56 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ.απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 66.583,37 € και ειδικότερα:
 - δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **33.207,41 €**,
 - δαπανών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, συνολικού ύψους **33.375,96 €** και

επομένως ποσού συνολικού ύψους 364.325,93 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	-136.052,22 €	228.273,71 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (κερδών) συνολικού ύψους **228.273,71 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα / Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	0,00 €	228.273,71 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό φόρου ή οποιασδήποτε κύρωσης σε βάρος της προσφεύγουσας.

- 2) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 68.655,19 €, πλέον 34.327,60 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 102.982,79 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 6.475,93 €.

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **297.742,56 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ.απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	251.846,98 €	549.589,54 €

ενώ παράλληλα μειώθηκε το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών κατά 3.672,91 € λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της εν λόγω φορολογικής περιόδου, κατ' αυτό του το μέρος, του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της αμέσως προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 συνολικού ύψους 7.177,75 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, συνολικού ύψους 33.375,96 €: Οι δαπάνες αυτές αποτελούν πραγματικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της και αφορούν σε συγκεκριμένες εκδηλώσεις που πραγματοποιήθηκαν από την ίδια για την προώθηση των πωλήσεων από την εμπορική της δραστηριότητα και συγκεκριμένα δαπάνες μεταφοράς προσωπικές του νομίμου εκπροσώπου της (για ραντεβού εκτός με εξωτερικούς συνεργάτες), συνεργατών και προσωπικού που εργάστηκε σ' αυτήν.

Για τις δαπάνες αυτές ζητήθηκε να της χορηγηθεί εύλογος χρόνος 15 τουλάχιστον ημερών για την προσκόμιση των συγκεκριμένων παραστατικών, αντίγραφο των οποίων

έχει αιτηθεί να λάβει από την επιχείρηση που τα εξέδωσε, προκειμένου να αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία των επιβατών και η ημερομηνία των μετακινήσεων τους. Τα έγγραφα αυτά τα απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Σύρου μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ωστόσο δε λήφθηκαν υπόψη.

- 2) Αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους 33.207,41 €: Το ποσό αυτό αφορούσε σε αγορές από την εταιρεία με ΑΦΜ Για την απόδειξη του τρόπου εξόφλησης των εν λόγω συναλλαγών δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά, αλλά αποδείξεις είσπραξης της εκδότριας εταιρείας.

Ενώ ο έλεγχος φαίνεται αρχικά να αποδέχεται για λόγους χρηστής διοίκησης και να αναγνωρίζει προς έκπτωση 123 περιπτώσεις συναλλαγών με την προαναφερθείσα εταιρεία που αφορούσαν σε ποσά μικρότερα των 500,00 €, δεν πράττει το ίδιο, όπως σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας θα όφειλε να πράξει, και για τις υπόλοιπες υπό κρίση συναλλαγές της με αυτήν, τις οποίες τελικώς, και παρόλο που πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και πραγματικά λειτουργικά έξοδά της, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση.

Εξάλλου, λόγω δέσμευσης των τραπεζικών της λογαριασμών από τη Φορολογική Διοίκησης ήταν αδύνατη η πραγματοποίηση διατραπεζικών συναλλαγών, τούτο σημαίνει ότι η ίδια η διοίκηση κατέστησε με τη συμπεριφορά της αδύνατη τη συμμόρφωσή της με τις ως άνω εκ του νόμου υποχρεώσεις της. Δεν είναι νόμιμο να της επιβάλλονται κυρώσεις, όταν δεν έχει άλλη δυνατότητα ενέργειας, αφού εξαιτίας της κατάσχεσης των τραπεζικών της λογαριασμών και της αντικειμενικής αδυναμίας της να εξοφλήσει τραπεζικά τους προμηθευτές της αναγκάστηκε να τους πληρώνει με μετρητά και με επιταγές, ώστε να εξασφαλίσει τη συνέχιση της λειτουργίας της.

- 3) Αναφορικά με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου:

α) Από το επεξεργασμένο αρχείο με τα δεδομένα της ΕΑΦΔΣΣ ο έλεγχος άντλησε τον τιμοκατάλογο των προσφερόμενων από αυτήν ειδών, τον οποίο χρησιμοποίησε για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων του ελέγχου, ωστόσο ουδέποτε της ζητήθηκε να προσκομίσει τιμοκατάλογο των προϊόντων της, ενώ τα στοιχεία που φαίνεται να χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια του ελέγχου σε βάρος της δεν αποτελούν νομίμως αποκτηθέντα αποδεικτικά στοιχεία, επομένως δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε βάρος της.

β) Ο έλεγχος εσφαλμένα υπολαμβάνει ότι αγοράζει εμπορεύματα με συνεχή ροή και τα διαθέτει στους πελάτες της, ότι δηλαδή δε δημιουργεί αποθέματα.

Εξάλλου, σύμφωνα με το νόμο δεν είναι υπόχρεη σε απογραφή και ως εκ τούτου δεν συντάσσεται απογραφή τέλους χρήσης με αναλυτική περιγραφή των αποθεμάτων της.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, είναι απόλυτα λογικό να εμφανίζεται προφανής δυσαναλογία μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων που πραγματοποιεί. Αν μάλιστα το γεγονός του περιορισμού των αγορών συνδυαστεί με την οικονομική στενότητα που αντιμετώπισε εξαιτίας της δέσμευσης των τραπεζικών της λογαριασμών, είναι απόλυτα φυσιολογικό

τη χρήση του 2019 να περιορίσει σημαντικά των αριθμό των αγορών της στα απολύτως απαραίτητα και να χρησιμοποιήσει μέρος από τα αποθέματά της για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών λειτουργίας της. Η διαφορά λοιπόν των 6.601,29 € μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων της είναι μια απόλυτα δικαιολογημένη και μάλιστα συνειδητή επιλογή της.

γ) Εντελώς εσφαλμένα ο έλεγχος υπολαμβάνει ότι τίθεται θέμα αναξιοπιστίας του λογιστικού της συστήματος για το φορολογικό έτος 2019. Για το έτος αυτό δεν υφίσταται καμία διαπίστωση που να συνηγορεί υπέρ του γεγονότος ότι δεν τηρούνται με απόλυτη συνέπεια και σύμφωνα με το νόμο τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία.

δ) Ακόμη κι αν πράγματι η φορολογούσα αρχή είχε αποδείξει ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, ουχί ορθώς εφαρμόσθηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου ως η προσήκουσα και ενδεδειγμένη. Η φορολογική αρχή, κατά την αυθαίρετη και καταχρηστική επιλογή της, αποφάσισε αναίτιολόγητα και χωρίς προηγούμενη ενημέρωση της, την επιλογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών ως πιο πρόσφορης για τον ορθότερο προσδιορισμό των εισοδημάτων, δεδομένων δήθεν των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της ελεγχόμενης επιχείρησης, χωρίς αυτά να περιγράφονται, να επεξηγούνται ή έστω να της έχουν γνωστοποιηθεί, προκειμένου να αντιλέξει. Δεν εξηγείται, δηλαδή δεν αιτιολογείται επαρκώς και ορισμένα, όπως απαιτεί ο νόμος, η επιλογή της εφαρμογής αποκλειστικά της έμμεσης τεχνικής που εφαρμόστηκε στην περίπτωση της ως της πιο πρόσφορης. Δεν επεξηγείται ο λόγος, για τον οποίον δεν εφαρμόστηκαν ταυτόχρονα περισσότερες της μίας τεχνικές, αφού ο νόμος δίδει αυτή τη δυνατότητα, αντίθετα επιλέχθηκε και εφαρμόστηκε αποκλειστικά η τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, η οποία δεν είναι ακριβής, δεν είναι αντικειμενική ούτε εξειδικευμένη και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων σε μία επιχείρηση όπως η ίδια.

ε) Ο έλεγχος υπολαμβάνει εσφαλμένα ότι για το φορολογικό έτος 2019 διατέθηκαν προς πώληση αυτούσια αγορασθέντα είδη, τα οποία ανήγαγε σε πωλήσεις με βάση τον τιμοκατάλογο των πωλούμενων ειδών. Μεταξύ αυτών των ειδών περιλαμβάνονται είδη που διατίθενται δωρεάν.

Η κρίση του ελέγχου ότι μια φιάλη ποτού των 700 ml παράγει 14 περίπου μερίδες ποτού είναι εντελώς εσφαλμένη και ανεδαφική. Καμία επιχείρηση, τουλάχιστον από όσες λειτουργούν στη Σαντορίνη δεν εξασφαλίζει 7 μερίδες ποτού από μια φιάλη.

Είναι επίσης πλέον αρκετά σύνηθες να αγοράζονται τα ποτά όχι σε μερίδες αλλά σε φιάλες, με αποτέλεσμα το ποσοστό κέρδους της να είναι σαφώς μικρότερο, ενώ δεν είναι αμελητέες οι ποσότητες κερασμάτων με τη μορφή σφηνάκι. Επίσης, αρκετές φιάλες σπάζουν ή καταστρέφονται χωρίς να έχουν καταναλωθεί.

- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης και της αναλογικότητας.
- 5) Έλλειψη της απαιτούμενης από τον νόμο αιτιολογίας.

Επειδή, δεδομένου ότι με τις ως άνω υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /

επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 της ίδιας Προϊσταμένης δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό φόρου ή οποιασδήποτε κύρωσης σε βάρος της προσφεύγουσας, καθότι ο υπό κρίση έλεγχος δεν διαφοροποίησε τις φορολογικές υποχρεώσεις της, όπως αυτές είχαν προσδιορισθεί με τον προγενέστερο έλεγχο (σελ. 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), **παρέλκει** προφανώς η εξέταση όλων των λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφορικά με τις πράξεις αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και β' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2019: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και β' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι, καταρχήν, η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού), δηλαδή εν προκειμένω η **31^η Δεκεμβρίου** του έτους, εντός του οποίου φέρονται να πραγματοποιήθηκαν τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα και οι ως άνω επικαλούμενες από την προσφεύγουσα, αλλά μη αναγνωρισθείσες από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου προς έκπτωση από αυτά δαπάνες (ήτοι του 2019).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (.....): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999), όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) οι φωτογραφικές και κινηματογραφικές αναπαραστάσεις και κάθε άλλη απεικόνιση [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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. [...]. 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου, στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους, ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 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. 5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για τα βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων

(500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: 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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. γ) Με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες 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 [...], 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) [...]. 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. [...]. 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 [...]. 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. Άρθρο 22Α: [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 2, 4-6, 8 και 10 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «2. [...]. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν

και άλλοι λόγοι. 3. [...]. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, -Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, -Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των € 500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». 7. [...]. 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. 9. [...]. 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά. 11. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, συνολικού ύψους 33.375,96 €, ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν πραγματικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της και αφορούν σε συγκεκριμένες εκδηλώσεις που πραγματοποιήθηκαν από την ίδια για την προώθηση των πωλήσεων από την εμπορική της δραστηριότητα και συγκεκριμένα δαπάνες μεταφοράς προσωπικές της, συνεργατών και προσωπικού που εργάστηκε σ' αυτήν, ζήτησε δε γι' αυτές να της χορηγηθεί εύλογος χρόνος 15 τουλάχιστον ημερών για την προσκόμιση των σχετικών παραστατικών, αντίγραφα των οποίων έχει αιτηθεί

απ' την εκδότριά τους, προκειμένου να αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία των επιβατών και η ημερομηνία των μετακινήσεων τους, και τελικά τα έγγραφα αυτά τα απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Σύρου μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ωστόσο δε λήφθηκαν υπόψη.

Επειδή, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους 33.207,41 €, ότι το ποσό αυτό αφορά σε αγορές από την εταιρεία με ΑΦΜ, για την απόδειξη δε του τρόπου εξόφλησης των σχετικών συναλλαγών δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά, αλλά αποδείξεις είσπραξης της εν λόγω εταιρείας, ενώ δε ο έλεγχος φαίνεται αρχικά να αποδέχεται για λόγους χρηστής διοίκησης και να αναγνωρίζει προς έκπτωση 123 περιπτώσεις συναλλαγών με την εταιρεία αυτή που αφορούσαν σε ποσά μικρότερα των 500,00 €, δεν πράττει το ίδιο, όπως σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας θα όφειλε να πράξει, και για τις υπόλοιπες υπό κρίση συναλλαγές της με αυτήν, τις οποίες τελικώς, και παρόλο που πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και πραγματικά λειτουργικά έξοδά της, δεν τις αναγνωρίζει προς έκπτωση, και εξάλλου λόγω δέσμευσης των τραπεζικών της λογαριασμών από τη Φορολογική Διοίκηση ήταν αδύνατη η πραγματοποίηση διατραπεζικών συναλλαγών, τούτο σημαίνει ότι η ίδια η διοίκηση κατέστησε με τη συμπεριφορά της αδύνατη τη συμμόρφωσή της με τις ως άνω εκ του νόμου υποχρεώσεις της, δεν είναι δε νόμιμο να της επιβάλλονται κυρώσεις, όταν δεν έχει άλλη δυνατότητα ενέργειας, αφού εξαιτίας της κατάσχεσης των τραπεζικών της λογαριασμών και της αντικειμενικής αδυναμίας της να εξοφλήσει τραπεζικά τους προμηθευτές της αναγκάστηκε να τους πληρώνει με μετρητά και με επιταγές, ώστε να εξασφαλίσει τη συνέχιση της λειτουργίας της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, συνολικού ύψους 33.375,96 €:

α) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (31.12.2019)), το βάρος απόδειξης αναφορικά με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης το φέρει το φορολογούμενο και επικαλούμενο τη δαπάνη αυτή πρόσωπο και όχι η Φορολογική Διοίκηση, αφού το γεγονός της πραγματοποίησης μιας δαπάνης είναι κάτι που «ωφελεί» το πρόσωπο αυτό και όχι τη Φορολογική Διοίκηση και στο πλαίσιο της διαδικασίας (εξέτασης) της ενδικοφανούς προσφυγής το κάθε μέρος (προσφεύγων και Φορολογική Διοίκηση) φέρουν το βάρος να αποδείξουν τους ισχυρισμούς που τους «ωφελούν». Επομένως, εν προκειμένω η προσφεύγουσα φέρει το βάρος να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν αγορές αγαθών ή/και υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της / της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, καθώς ούτε το γεγονός της απόκτησης ενός αγαθού/μιας υπηρεσίας από επαχθή αιτία ή πάντως έναντι καταβολής χρηματικού ποσού είναι αυτονόητο ούτε το ύψος του τυχόν ανταλλάγματος.

β) Η προσφεύγουσα ανακριβώς αναφέρει ότι απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Σύρου μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τα αντίγραφα των επικαλούμενων παραστατικών που αφορούν στις ως άνω δαπάνες, καθώς, όπως προκύπτει από τη συμπεροβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη

υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, απόοικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Προϊσταμένης (σελ. 25 σε συνδυασμό με σελ. 6-7 (πίνακας) αυτής) -που αποτελεί ως προς αυτό το ζήτημα, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 1 και 4 ν. 2717/1999 (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας), πλήρη απόδειξη-, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου (31.7.2024) δεν είχε προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση, και συγκεκριμένα στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου, τα παραστατικά αυτά παρά το σχετικό υπ' αριθμ. πρωτ.αίτημα-πρόσκληση της Προϊσταμένης της.

γ) Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. πρωτ.έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2 αυτής) -που αποτελεί ως προς αυτό το ζήτημα, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 1 και 4 ν. 2717/1999 (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας), πλήρη απόδειξη-, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη Φορολογική Διοίκηση, και συγκεκριμένα στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ούτε μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης απόψεων (.....) τα ως άνω παραστατικά.

δ) Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, αλλά ούτε και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, κανένα από τα εν λόγω παραστατικά.

Β) Αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους 33.207,41 €:

α) Η προσφεύγουσα αορίστως προβάλλει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές και πραγματικά λειτουργικά έξοδά της και ότι σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου θα όφειλε να αναγνωρίσει προς έκπτωση και αυτές, όπως αναγνώρισε προς έκπτωση τις 123 περιπτώσεις συναλλαγών με την ίδια εταιρεία που αφορούσαν σε ποσά μικρότερα των 500,00 €, δεδομένου ότι πάντως δεν εξειδικεύει και περαιτέρω δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την εξόφλησή τους με τρόπο σύμφωνο με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013.

β) Εξάλλου, όπως συνάγεται σαφώς και από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. 4 της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών ενός φορολογούμενου προσώπου δεν αποτελεί λόγο που δικαιολογεί τη μη εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013, αφού, σύμφωνα με όσα διευκρινίζονται στο σημείο αυτό της εγκυκλίου, ως τραπεζικά μέσα πληρωμής για σκοπούς εφαρμογής της εν λόγω διάταξης αναγνωρίζονται και άλλα, πέραν της μεταφοράς χρημάτων από το πρόσωπο που πραγματοποίησε για λογαριασμό του την εκάστοτε δαπάνη μέσω τραπεζικού του λογαριασμού σε τραπεζικό λογαριασμό του οικείου προμηθευτή του, συμπεριλαμβανομένης της κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του τελευταίου.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και δεύτερος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ο μὲν πρώτος ως ουσία αβάσιμος, ο δε δεύτερος εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους τρίτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος 2019: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) [...]. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-3 και 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος 2019: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. [...]. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος 2019: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου για εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του ως άνω ελεγχθέντος φορολογικού έτους 2019 (.....): «Το εισόδημα των [...] νομικών προσώπων [...] 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.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των [...] νομικών προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα [...] των νομικών προσώπων [...] 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 [...]. 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. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των [...] νομικών προσώπων [...] 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 το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δε συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) [...]. 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 σύννομη, 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 [...]. 5. [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. 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, κρίσιμη ημερομηνία για την εφαρμογή των διαδικαστικών διατάξεων είναι η ημερομηνία κοινοποίησης στο προσφεύγον πρόσωπο της εκάστοτε προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή εν προκειμένω η ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (.....).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: **«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με το λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: **«Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 [...] και 4987/2022 [...] εξακολουθούν να ισχύουν.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («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 [...] για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης [...] νομικών προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: **«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 [...] νομικό πρόσωπο [...] 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 [...] νομικών προσώπων [...] 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 ελέγχου 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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] 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 [...]. Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. [...]. 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. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται το κατωτέρω ενδεικτικό παράδειγμα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

[...].

Σε περίπτωση ύπαρξης αποθεμάτων του προϊόντος αρχής και τέλους της φορολογικής περιόδου ή διαπίστωσης από τον έλεγχο προωθητικών ενεργειών λαμβάνονται υπόψη.

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 κ.λπ. 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 [...] νομικού προσώπου [...] 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 τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 2 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β΄ Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία, δεδομένου ότι η οικεία εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 04.05.2023: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 εδ. β΄ ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 εδ. β΄ περ. ζ΄ ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην 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 αρκούντως

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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Από το επεξεργασμένο αρχείο με τα δεδομένα της ΕΑΦΔΣΣ ο έλεγχος άντλησε τον τιμοκατάλογο των προσφερόμενων από αυτήν ειδών, τον οποίο χρησιμοποίησε για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων του ελέγχου, ωστόσο ουδέποτε της ζητήθηκε να προσκομίσει τιμοκατάλογο των προϊόντων της, ενώ τα στοιχεία που φαίνεται να χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια του ελέγχου σε βάρος της δεν αποτελούν νομίμως αποκτηθέντα αποδεικτικά στοιχεία.

β) Ο έλεγχος εσφαλμένα υπολαμβάνει ότι αγοράζει εμπορεύματα με συνεχή ροή και τα διαθέτει στους πελάτες της, ότι δηλαδή δε δημιουργεί αποθέματα. Τουναντίον, διαθέτει κάβα αξίας αρκετών χιλιάδων ευρώ. Συνεπώς, δε λειτουργεί όπως ένα σούπερ μάρκετ, αντίθετα έχει τη δυνατότητα και πράγματι δημιουργεί αποθέματα ποτών για τις ανάγκες της λειτουργίας της. Εξάλλου, σύμφωνα με το νόμο δεν είναι υπόχρεη σε απογραφή και ως εκ τούτου δεν συντάσσεται απογραφή τέλους χρήσης με αναλυτική περιγραφή των αποθεμάτων της.

γ) Εντελώς εσφαλμένα ο έλεγχος υπολαμβάνει ότι τίθεται θέμα αναξιοπιστίας του λογιστικού της συστήματος για το φορολογικό έτος 2019. Για το έτος αυτό δεν υφίσταται καμία διαπίστωση που να συνηγορεί υπέρ του γεγονότος ότι δεν τηρούνται με απόλυτη συνέπεια και σύμφωνα με το νόμο τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία.

δ) Ακόμη κι αν πράγματι η φορολογούσα αρχή είχε αποδείξει ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, ουχί ορθώς εφαρμόσθηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου ως η προσήκουσα και ενδεδειγμένη. Η φορολογική αρχή, κατά την αυθαίρετη και καταχρηστική επιλογή της, αποφάσισε ανατιολόγητα και χωρίς προηγούμενη ενημέρωσή της, την επιλογή της ως πιο πρόσφορης, δεδομένων δήθεν των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της ελεγχόμενης επιχείρησης, χωρίς αυτά να περιγράφονται, να επεξηγούνται ή έστω να της έχουν γνωστοποιηθεί, προκειμένου να αντιλέξει. Δεν επεξηγείται ο λόγος, για τον οποίον δεν εφαρμόσθηκαν ταυτόχρονα περισσότερες της μίας τεχνικές. Η επιλεγείσα τεχνική δεν είναι ακριβής, δεν είναι αντικειμενική ούτε εξειδικευμένη και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων σε μία επιχείρηση όπως η ίδια.

ε) Ο έλεγχος υπολαμβάνει εσφαλμένα ότι για το φορολογικό έτος 2019 διατέθηκαν προς πώληση αυτούσια αγορασθέντα είδη, τα οποία ανήγαγε σε πωλήσεις με βάση τον τιμοκατάλογο των πωλούμενων ειδών. Μεταξύ αυτών των ειδών περιλαμβάνονται είδη, όπως νερά, αναψυκτικά και μπίρες, τα οποία εκτός του ότι προσφέρονται τις περισσότερες φορές άνευ

ανταλλάγματος, αφού συμπεριλαμβάνονται στην τιμή του ποτού ή προσφέρονται συνοδευτικά της φιάλης αλκοόλ, αναλώνονται σε μεγάλο βαθμό από το προσωπικό της.

Πέραν των άνω ειδών ο έλεγχος για τον υπολογισμό της αξίας των πωλήσεων οινοπνευματωδών ποτών υπολαμβάνει ότι μια φιάλη ποτού των 700 ml παράγει 14 περίπου μερίδες ποτού. Η συγκεκριμένη αναλογία είναι εντελώς εσφαλμένη και ανεδαφική. Καμία επιχείρηση δεν εξασφαλίζει 7 μερίδες ποτού από μια φιάλη.

Είναι επίσης πλέον αρκετά σύνηθες να αγοράζονται τα ποτά όχι σε μερίδες αλλά σε φιάλες, ενώ δεν είναι αμελητέες οι ποσότητες κερασμάτων με τη μορφή σφηνάκι, προκειμένου να ενθαρρυνθεί η πελατεία να καταναλώσει μεγαλύτερες ποσότητες αλκοόλ και να παρατείνει τη διασκέδασή της και την παραμονή στο κατάστημά της, ενώ επίσης αρκετές φιάλες σπάζουν ή καταστρέφονται χωρίς να έχουν καταναλωθεί.

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από τα αναφερόμενα στις εκθέσεις ελέγχου συνάγεται το συμπέρασμα ότι ουδεμία πραγματική παράβαση ανακαλύφθηκε σε σχέση με την τήρηση των φορολογικών της υποχρεώσεων, συνεπώς αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί ανύπαρκτης βάσης, αφού αφορούν σε ανύπαρκτες παραβάσεις, οι οποίες δε διαπιστώθηκαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στους γενόμενους ελέγχους, αφού στηρίχθηκαν στις εικασίες των ελεγκτών και σε αντιπαραβολή στοιχείων κατά τρόπο νομικά και ουσιαστικά εσφαλμένο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι (υπό το πρίσμα της συμπεροβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Προϊσταμένης), εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Με το υπ' αριθμ. πρωτ.αίτημα-πρόσκληση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του υπό κρίση ελέγχου, μεταξύ άλλων, τα λογιστικά αρχεία που τήρησε κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2019-31.12.2019, αλλά και **οποιοδήποτε άλλο στοιχείο** ήταν κατά την κρίση της απαραίτητο να ληφθεί υπόψη, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 3 παρ. 1 ν. 4308/2014, για σκοπούς του διενεργούμενου, στα πλαίσια της οικείας εντολής, ελέγχου, επομένως και τον τιμοκατάλογό της, ως ουσιώδες στοιχείο που τεκμηριώνει, συνδυαστικά με άλλα έγγραφα, τις πραγματοποιηθείσες στη διάρκεια της σχετικής περιόδου αναφοράς-ελέγχου συναλλαγές (πωλήσεις) της.

β) Από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 2 και 5 αυτής) προκύπτει σαφώς (άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ν. 2717/1999) ότι τα αναφερόμενα στις σελίδες αυτές ως κατασχεθέντα στοιχεία ή/και ο τιμοκατάλογος της προσφεύγουσας κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ.έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής, η οποία σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ.έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2 αυτής) **επιδόθηκε** στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στον νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή της.

γ) Από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 2, 5 και 9 αυτής) προκύπτει (άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ν. 2717/1999) ότι από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε αδυναμία, σε σημαντική κλίμακα, επαλήθευσης των **ψηφιακών υπογραφών** στα e.txt και στα c.txt αρχεία του υπ' αριθμ. μητρώου φορολογικού μηχανισμού που χρησιμοποιούσε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019. Από τη διαπίστωση αυτή

συνάγεται ότι το λογιστικό σύστημα που τηρούσε η προσφεύγουσα κατά την περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 και για την περίοδο αυτή, όπως το τηρούσε, ήταν **μη αξιόπιστο**, με αποτέλεσμα να είναι αναξιόπιστα τα δεδομένα του τις ημέρες που ελέγχθηκαν και μη εφικτή η διενέργεια ασφαλών συμφωνιών και επαληθεύσεων των οικονομικών δεδομένων της και κυρίως των συναλλαγών της κατά την περίοδο αυτή από τον υπό κρίση έλεγχο.

Επί τη βάσει αυτή, σε συνδυασμό με τη διαπίστωση **αρνητικού περιθωρίου μεικτού κέρδους** για την ίδια περίοδο, ήτοι επί τη βάσει «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων», δηλαδή επί τη βάσει «έμμεσης απόδειξης» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), ο έλεγχος έκρινε ότι εν προκειμένω τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας έπρεπε να προσδιοριστούν με έμμεσο τρόπο, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

δ) Η προσφεύγουσα αορίστως προβάλλει, προς αντίκρουση και δικαιολόγηση ειδικά του αρνητικού περιθωρίου μεικτού κέρδους, ότι διέθετε αποθέματα από την προηγούμενη χρήση (2018), δεδομένου ότι δεν εξειδικεύει, κατ' είδος και κυρίως καθ' ύψος (ήτοι κατά ποσότητα και κυρίως κατ' αξία) τα επικαλούμενα από αυτήν αποθέματά της, ενώ εξάλλου δεν τεκμηριώνεται η ύπαρξη αποθεμάτων τέλους χρήσης από τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία, όπως άλλωστε προβλέπεται και απαιτείται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4308/2014.

ε) Η προσφεύγουσα καταρχήν αορίστως προβάλλει ότι η επιλογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών στην προκειμένη περίπτωση ήταν εσφαλμένη για το λόγο ότι η τεχνική αυτή δεν είναι ακριβής, δεν είναι αντικειμενική ούτε εξειδικευμένη και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων σε μία επιχείρηση, όπως η ίδια, αφού δεν εξειδικεύει τους **ακριβείς λόγους**, για τους οποίους την αξιολογεί ως τέτοια.

στ) Περαιτέρω, από τα αναφερόμενα στις σελ. 11-12 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος συνάγεται σαφώς ότι η έκθεση περιλαμβάνει **ειδική, σαφή και επαρκή αιτιολογία** αναφορικά με τους λόγους, για τους οποίους ο υπό κρίση έλεγχος επέλεξε εν προκειμένω την έμμεση τεχνική, και μόνο αυτή, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για σκοπούς προσδιορισμού με έμμεσο τρόπο των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019, οι λόγοι δε αυτοί είχαν αποτυπωθεί αυτούσιοι και στο υπ' αριθμ. πρωτ.οικείο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 10.6.2024).

Ειδικότερα, η επιλογή έγινε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες αποφάσεις και εγκυκλίου της Φορολογικής Διοίκησης, ήτοι αφού λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος και οι σχετικές πληροφορίες που παρέχονται από αυτά (αναλυτικά στοιχεία τιμολόγησης-αγορών), το αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας (υπηρεσίες που παρέχονται από κέντρο διασκέδασης), το γεγονός ότι οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων της είναι συγκεκριμένοι, οι αγορές της είναι συγκεκριμένες, ενώ επίσης υφίσταται και σχετική ομοιομορφία τόσο ως προς τις τιμές πώλησης των αγαθών που εμπορεύεται (παροχή ποτών, αναψυκτικών) όσο και ως προς το μικτό κέρδος των εν λόγω αγαθών. Για την επιλογή της ανωτέρω μεθόδου εκδόθηκε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες οδηγίες η με αριθμ.απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

ζ) Η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει αντίστοιχα, κατ' είδος και κυρίως καθ' ύψος (ήτοι κατά **ποσότητα** και κυρίως κατ' αξία), τα επικαλούμενα δωρεάν διατεθέντα είδη και τον επικαλούμενο

μερίδων ποτού από την εκάστοτε φιάλη ποτού (πολλώ μάλλον που ο υπό κρίση έλεγχος υπολόγισε τελικά, στα πλαίσια του προκειμένου ελέγχου και για λόγους χρηστής διοίκησης, ότι μία φιάλη των 700ml παράγει 7 και όχι 14 μερίδες ποτού, όπως προκύπτει σαφώς από τη σελ. 18 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), καθώς και τις επικαλούμενες περιπτώσεις πώλησης ολόκληρων φιαλών και όχι μερίδων, αλλά και σπασίματος ή καταστροφής φιαλών πριν την κατανάλωσή τους (πολλώ μάλλον που ο υπό κρίση έλεγχος υπολόγισε τελικά, στα πλαίσια του προκειμένου ελέγχου και για λόγους χρηστής διοίκησης, ποσοστό φύρας 30% αντί για 20% αρχικά (με το οικείο σημείωμα διαπιστώσεων), όπως προκύπτει σαφώς από τη σελ. 27 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως αορίστως προβαλλόμενοι.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι τρίτος και πέμπτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλεται προφανώς αόριστα.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].*»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. /πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και υπ' αριθμ. /πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 της ίδιας Προϊσταμένης, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		31.7.2024		ΦΕνπ	01/01/2018 - 31/12/2018

2		31.7.2024		ΦΕνπ	01/01/2019 - 31/12/2019
---	-------	-----------	-------	------	----------------------------

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3		31.7.2024		ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018
4		31.7.2024		ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕνπ

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Φορολογικό έτος 2019

Διαφορά κύριου φόρου	54.785,69 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019	27.392,85 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>82.178,54 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.504,84 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Φορολογική περίοδος 01.01.2019-31.12.2019

Διαφορά κύριου φόρου	68.655,19 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	34.327,60 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>102.982,79 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.