



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/05/2025

Αριθμός απόφασης:882

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, που εκπροσωπείται νόμιμα, κατά : α) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 10/01/2025 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δεν προέκυψε διαφορά φόρου, αλλά επαναπροσδιορίστηκε η ζημία σε 15.323,14€ έναντι δηλωθείσας 181.893,00€ (διαφορά 166.569,86€).

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 39.319,74 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 19.659,87 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 58.979,61€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018, δυνάμει της με αριθμ.εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., πρόκειται για νομική οντότητα με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων

από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως, που για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, καθόσον η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει δύο (2) αποδείξεις λιανικής πώλησης για πωληθέντα είδη σε ισάριθμους πελάτες, παράβαση η οποία είχε διαπιστωθεί στα πλαίσια προηγούμενου προληπτικού ελέγχου και για την οποία είχε επιβληθεί το πρόστιμο των 500,00€, λόγω διάπραξης εκ νέου της ίδιας παράβασης (λόγω υποτροπής). Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο του ελεγκτικού κέντρου. Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 603.933,87€, ενώ η φορολογητέα ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα περιορίστηκε στο ύψος των 15.323,14€, έναντι δηλωθείσας 181.893,00€. Παράλληλα οι φορολογητέες εκροές για την υπό κρίση φορολογική περίοδο επαναπροσδιορίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Με την από **20-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Παντελής έλλειψη αντικειμενικότητας του ελέγχου, έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και αοριστία των εκθέσεων προσδιορισμού των φόρων.
2. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.
3. Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης.
4. Εσφαλμένη και πλημμελής εφαρμογή της εφαρμοζόμενης έμμεσης τεχνικής της μεθόδου της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.
5. Εκπρόθεσμη και μη σύνομη η έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου λόγω παρέλευσης της ταχθείσας, με το άρθρο 33 παρ 2 του ν. 5104/2024, νόμιμης προθεσμίας έκδοσης αυτών.
6. Εσφαλμένη εκτίμηση και προσέγγιση των πραγματικών περιστατικών.
7. Παραβίαση των συνταγματικών διατάξεων της απαγόρευσης διπλής φορολογίας και της φορολόγησης ανύπαρκτου εισοδήματος, της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

8. Πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρων, συνδυαζόμενη με την υπαρκτή αοριστία αυτών.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο ισχύων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, Κ.Φ.Δ. (v. **4174/2013**) όριζε, στο **άρθρο 13** παρ. 1, ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», ενώ στο **άρθρο 23**, ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατάπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με

απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα». Ο ίδιος ως άνω Κώδικας, στο **άρθρο 27**, προέβλεπε ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μίας 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» και, στο **άρθρο 34**, ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, περαιτέρω, με την **A.1293/2019** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» (Β' 3085), στο προοίμιο της οποίας γίνεται μνεία των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/2013 και αναφορά στην ανάγκη ελέγχου, με τον καθορισμό ενδεδειγμένων επαληθεύσεων, των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία και έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, όπως και στην ανάγκη απλούστευσης και τυποποίησης των διαδικασιών για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου των φορολογικών υπηρεσιών και την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικής αρχής, ορίζεται, στο **άρθρο 1**, ότι: «Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του», στο **άρθρο 3**, ότι: «Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων

φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής: Α. ... Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) 1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε` του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. **4308/2014** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). 2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε` του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. **4308/2014** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). 3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων. 4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς. 5. ... 6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών. 7. ...», στο **άρθρο 5**, ότι: «Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος» και, στο **άρθρο 11**, ότι: «Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. **4172/2013** και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. **4174/2013**, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η **Α.1008/2020** (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στο **άρθρο 1** της οποίας ορίζεται ότι: «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», στο **άρθρο 2** ότι: «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», στο άρθρο 3 ότι: «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**», στο **άρθρο 6** ότι: «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**» και, τέλος, στο **άρθρο 7** ότι: «Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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 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....

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. 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...»

Επειδή, επιπροσθέτως, στην **Ε.2016/31.1.2020** ερμηνευτική εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία περιέχει οδηγίες 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, σε συνέχεια της προαναφερόμενης Α.1008/20/1/2020 απόφασης του ίδιου ως άνω οργάνου, προβλέπεται ότι: «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 Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η τιμή πώλησης στο συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο οποίος έχει προηγουμένως προσδιοριστεί από τον έλεγχο, με βάση τη σχέση που υφίσταται ανάμεσα στην ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας και την απαιτούμενη συγκεκριμένη πρώτη ύλη ή συγκεκριμένη μεταβλητή δαπάνη. Έστω ότι ο ελεγχόμενος είναι επιχείρηση παραγωγής ενός προϊόντος. Ο έλεγχος αντλώντας πληροφορίες από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους και κατανοώντας τις πραγματικές συνθήκες και τα δεδομένα της επιχείρησης, διαπιστώνει με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής ότι η σχέση πρώτης ύλης παραγόμενου προϊόντος είναι: ... Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ειδικότερους παράγοντες που τυχόν υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία (π.χ. φύρα 5%) προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος: ... Έχοντας προσδιορίσει ο έλεγχος την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος προσδιορίζει τα έσοδα από

την διάθεση του προϊόντος ως εξής: ... 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. ... Ε. ... 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, με τη χρήση των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο ανάλυσης και από τον Ο.Ο.Σ.Α. με την από 16.10.2006 έκθεσή του (Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods), δεν θεσπίζεται τεκμαρτός, αλλά εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της πραγματικής φορολογητέας ύλης, μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, δια της αναζήτησης πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (ΔΕΦΑΘ 640/2021 σκ. 15).

Επειδή, ο νέος Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024) ορίζει στο **άρθρο 33**, ότι : «2...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.», ενώ στο **άρθρο 76**, ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή,

ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», και στο **άρθρο 77** ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στις υπηρεσίες που παρέχονται από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης, με έδρα τα Τρίκαλα (οδός). Βάσει τηςεντολής του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., πραγματοποιήθηκε στην εν λόγω επιχείρηση έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018, από τον οποίο προέκυψε η ύπαρξη διαπιστωθείσας παράβασης μη έκδοσης δύο φορολογικών στοιχείων αξίας 14,90€, κατόπιν διενέργειας επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, για την οποία είχε εκδοθεί η υπ'αρ./7-8-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, χωρίς να έχει ασκηθεί εκ μέρους της προσφεύγουσας, ενδικοφανής προσφυγή, με ποσό βεβαίωσης 500,00€, λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης (υποτροπή). Κατόπιν τούτου και στα πλαίσια των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και ειδικότερα του άρθρου 11 της Α. 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί πλήρωσης των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων. Ο έλεγχος έκρινε ως καταλληλότερη την ως άνω τεχνική, δεδομένου ότι η τιμή πώλησης κάθε είδους είναι γνωστή από τον σχετικό τιμοκατάλογο του 2018 που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ενώ η επιχείρηση έχει περιορισμένα είδη προϊόντων με σταθερές τιμές πώλησης στο φορολογικό έτος 2018. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων (σουβλάκια, πίτες με γύρο, ψωμάκια με γύρο, burger, club σάντουιτς, αναψυκτικά, χυμούς, μπύρες, κρασί, καφέδες, νερό) με την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, μέσω της διερεύνησης της ποσότητας που προμηθεύτηκε σε πίτες, τортύγιες, μπαγκέτες, ψωμάκια, ξυλάκια για σουβλάκια, μπύρες σε κουτιά/φιάλες, καφέδες κλπ , στην ελεγχόμενη χρήση.

Ειδικότερα με βάση τα δεδομένα που εμφανίζονται στον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο, ο έλεγχος ομαδοποίησε τις αγορασμένες ποσότητες τροφίμων στις παρακάτω επτά (7) μεγάλες κατηγορίες:

1. Σουβλάκι τεμάχιο (οι πωλήσεις σουβλάκι αντιστοιχήθηκαν με τις αγορές ξυλάκια για σουβλάκι. Σημειώνεται ότι η μεμονωμένη πώληση ενός τεμαχίου σουβλάκι αντιστοιχήθηκε με τις πωλήσεις πίτας ν.10, διότι αυτές παρέχονται δωρεάν μαζί με την πώληση των τεμαχίων σουβλάκι. Τα εναπομείναντα σουβλάκια κρίθηκε ότι πωλούνται με πίτα ν.17 με τη μορφή γύρου με σουβλάκι).

2. Σουβλάκι με πίτα Ν.17 (οι πωλήσεις σουβλάκι με πίτα ν.17 αντιστοιχήθηκαν με τις αγορές ξυλάκια σουβλάκι, αφού αφαιρέθηκαν πρώτα οι πίτες ν.10, οι οποίες παρέχονται δωρεάν με τα μεμονωμένα τεμάχια σουβλάκι).

3. Πίτες με γύρο (οι πωλήσεις πίτας με γύρο αντιστοιχήθηκαν με τις αγορές πίτα ν.17cm, μπαγκέτα, αράβικη, κυπριακή και τορτίγια, αφού αφαιρέθηκαν οι πίτες ν.17 για την παρασκευή σουβλακιών).

4. Ψωμάκι σάντουιτς (οι πωλήσεις ψωμάκι σάντουιτς αντιστοιχήθηκαν με την αγορά ψωμάκι που πωλείται με σουβλάκι, μπιφτέκι, γύρος κτλ).

5. Burger (οι πωλήσεις Burger αντιστοιχήθηκαν με τις αγορές ψωμάκι Burger και ψωμάκι μπριός).

6. Club σάντουιτς (οι πωλήσεις club αντιστοιχήθηκαν με τις αγορές ψωμί τοστ. Σημειώνεται ότι σε κάθε club τοποθετούνται τρία ψωμάκια του τοστ).

7. Ροφήματα (οι πωλήσεις ροφημάτων αντιστοιχήθηκαν με τις αγορές αναψυκτικά, μπύρες, νερό, κρασί, καφές κλπ. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι για έναν καφέ espresso τοποθετούνται 20 γραμμάρια καφέ στην μηχανή).

Ειδικά για τα ροφήματα ο έλεγχος τα ομαδοποίησε σε εννιά (9) υποκατηγορίες, ανάλογα με την τιμή πώλησης τους, όπως παρουσιάζεται παρακάτω:

1. Αναψυκτικά των 330ml (coca cola 330ml, coca cola light 330ml, πορτοκαλάδα κλιάφα 330ml κλπ).

2. Αναψυκτικά των 500ml

3. Χυμούς (χυμός πορτοκάλι, χυμός ανάμεικτος κτλ).

4. Σοκολατούχο γάλα.

5. Μπύρες κουτί των 330ml (Άμστελ, Χάινεκεν).

6. Μπύρες μπουκάλι των 500ml (Άλφα, Κάιζερ).

7. Εμφιαλωμένο Νερό 0,5 L.

8. Κρασί των 200ml.

9. Καφές espresso.

Επιπλέον, για τον προσδιορισμό των πωλούμενων ειδών (σουβλάκια σε τεμάχια, γύρο με πίτα / ψωμάκι, burger, club σάντουιτς, ροφήματα/ποτά), λήφθηκαν υπόψη οι κάτωθι παραδοχές:

1) Οι αγορασθείσες ποσότητες της χρήσης αποτελούν και τις πωλούμενες, καθότι η προσφεύγουσα δε δημιούργησε υποκαταστήματα και δε δήλωσε νέους αποθηκευτικούς

χώρους, δεν προέβη σε προαιρετική σύνταξη απογραφής των αποθεμάτων της, από την οποία να προκύπτει διαφοροποίηση των τελικών αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, έναντι αυτών που υπήρχαν ως απόθεμα στην αρχή της χρήσης.

2) Ένα σημαντικό ποσοστό 20% στις ποσότητες των α' υλών - τροφίμων (γύρος πίτα, ψωμάκι, burger, σουβλάκι, club σάντουιτς, καφές), το οποίο τεκμαίρεται ότι δεν πωλείται στον καταναλωτή διότι πρόκειται για ευπαθή προϊόντα, τα οποία, τόσο στην περίοδο της αποθήκευσης, όσο και κατά την παρασκευή τους, μπορεί να αλλοιωθούν ή να αχρηστευθούν (κάψιμο, σπάσιμο κλπ). Η ανωτέρω παραδοχή του ελέγχου πραγματοποιείται προς όφελος της προσφεύγουσας, παρά το γεγονός ότι ουδέποτε συντάχθηκαν πρωτόκολλα καταστροφής αγαθών και ουδέποτε διενήργησε σχετικές λογιστικές καταχωρήσεις στα απλογραφικά της βιβλία.

3) Ο έλεγχος δε συνυπολόγισε και δεν προσαύξησε την τιμή των πωλούμενων γύρων, λόγω των συνοδευτικών, ενώ είναι πραγματικό γεγονός ότι οι σαλάτες (ρώσικη, τυροκαυτερή, σικάγο, τζατζίκι) και η μαγιονέζα για το κοτόπουλο, αποτελούν κατ'εξοχήν συνοδευτικά των γύρων, τα οποία χρεώνονται επιπλέον στη βασική τιμή του γύρου, όπως αναφέρεται και στον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο.

4) Κατά την καταμέτρηση των α' υλών για την παρασκευή έτοιμων γευμάτων, ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τις αγορές 15.390 τετράγωνων πιτών, οι οποίες συνήθως πωλούνται ως «τοστιά» με τελική τιμή τιμοκαταλόγου (άνευ επιπλέον συνοδευτικών) 3,60 ευρώ (με ΦΠΑ). Ο συνυπολογισμός αυτών των αγορών θα οδηγούσε σε επιπλέον ακαθάριστα έσοδα της τάξεως των 22.315,50 ευρώ ($15.390 / 2 = 7.695$ τεμάχια $\times 2,90$). Ο λόγος που δε συνυπολογίστηκαν οι τετράγωνες πίτες από τον έλεγχο, στα προσωρινά αποτελέσματα, ήταν διότι λογίστηκε ότι όλες οι πίτες N.17, διατέθηκαν ως γύρος με μονή πίτα. Ο έλεγχος, λειτουργώντας υπέρ της προσφεύγουσας, δεν έλαβε υπόψη του στην έμμεση τεχνική τις ανωτέρω πωλήσεις του είδους (Πίτα τετράγωνη) 15.390 τεμάχια και αναγνώρισε από τις υπόλοιπες πίτες (μετά την αφαίρεση της φύρας) ποσοστό 15% ως διάθεση σε προϊόν γύρος με διπλή πίτα.

5) Για τα αναψυκτικά, ο έλεγχος αναγνώρισε ένα ποσοστό 5% ως εύλογο ποσοστό φύρας - απωλειών για διάφορους λόγους (σπάσιμο γυάλινων μπουκαλιών, καταστροφή χάρτινων συσκευασιών κ.α.) στα πλαίσια λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Επίσης, ο έλεγχος υπολόγισε ότι με τον καφέ που πωλείται παρέχεται δωρεάν ένα μπουκαλάκι νερό 500 ml.

6) Ο έλεγχος αναγνώρισε ότι η προσφεύγουσα διέθεσε μεμονωμένα – αυτούσια πίτες N.17 κατά ένα ποσοστό 5% του συνόλου των αγορών τους, με τιμή 0,20 ευρώ, βάσει τιμοκαταλόγου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το ποσοστό του 5% αντιστοιχεί σε 9.336 ($186.730 \times 5\%$) μεμονωμένες πίτες.

7) Ο έλεγχος, επέλεξε, προς όφελος της προσφεύγουσας, τη χαμηλότερη τιμή πώλησης από κάθε κατηγορία.

Όλα τα ως άνω στοιχεία αποτυπώνονται στους παρακάτω πίνακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΗ (τεμάχια)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
Σουβλάκι τεμάχιο με πίτα v.10	16.680	1.20€	20.016,00
Σουβλάκι με πίτα v.17	15.856 (19.820 x 80%)	2.00€	31.712,00
Πίτες με γύρο (πίτα v.17, κυπριακή, αράβικη, τορτύγια, μπαγκέτα)	159.200 (208.337 x 80% -7.468)	2.00€	318.400,00
Ψωμάκια	52.288 (65.360 x 80%)	2.25€	117.648,00
Burger	18.341 (22.927 x 80%)	2.40€	44.018,00
Club σάντουιτς	4.880 (6.100 x 80%)	3.40€	16.592,00
Μεμονωμένες πωλήσεις πίτας v.17	7.468 (9.336 x 80%)	0.16€	1.194,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ:			549.580,00

ΥΠΟΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΡΟΦΗΜΑΤΩΝ	ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΗ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
Αναψυκτικά των 330ml	28.821 (30.338 x 95%)	1.05€	30.262,00
Αναψυκτικά των 500ml	1.691 (1.780 x 95%)	1.20€	2.029,00
Χυμούς	1.302 (1.237 x 95%)	1.20€	1.562,00
Σοκολατούχο γάλα	433 (456 x 95%)	1.05€	454,00
Μπύρες των 330ml	1.909 (2.010 x 95%)	1.45€	2.768,00
Μπύρες των 500ml	1.588 (1.672 x 95%)	2.00€	3.176,00
Νερό 500ml	14.614 (21.216 x 95%— 5.541)	0.40€	5.845,00
Κρασί των 200ml	205 (216 x 95%)	2.00€	410,00
Καφές espresso	5.541 (6.927 x 80%)	1.60€	8.865,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ:			55.371,00

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος προσδιόρισε αρχικά με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων» για τη χρήση 2018 σε 604.951,00 € και τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας ως κάτωθι :

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα	437.364,01	638.937,87	201.573,86
Ακαθάριστα έσοδα εμπορική δραστηριότητα	403.377,14	604.951,00	201.573,86
Ακαθάριστα έσοδα από παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας	33.986,87	33.986,87	
(-) Κόστος Πωληθέντων	372.175,14	372.175,14	
Απογραφή έναρξης	-	-	
Αγορές	372.175,14	372.175,14	
Απογραφή λήξης	-	-	

Μικτό κέρδος εμπορικής δραστηριότητας	31.202,00	232.775,86	
Συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους	8,38%	62,54%	
(-) Δαπάνες	261.327,66	261.327,66	
Παροχές σε εργαζομένους	118.151,57	118.151,57	
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	128.471,78	128.471,78	
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	134.18	134.18	
Αποσβέσεις παγίων	14.570,13	14.570,13	
Κέρδη χρήσης (ζημίες)	-196.138,79	5.435,07	
(-) Δαπάνες μη εκπιπόμενες	14.245,79	14.245,79	
Φορολογητέα Καθαρά κέρδη (ζημίες χρήσης)	-181.893,00	19.680,86	201.573,86

Στη συνέχεια, με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμ. .../17.9.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο ανάρτησε μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στο λογαριασμό που δήλωσε η προσφεύγουσα στα προσωπικά στοιχεία επικοινωνίας του taxinet, επισυνάπτοντας και τις προσωρινές πράξεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου, τέθηκε προθεσμία είκοσι ημερών (20) στην προσφεύγουσα για να υποβάλλει γραπτώς τις απόψεις της ή τις τυχόν αντιρρήσεις της επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου. Στις 11-10-2024, η προσφεύγουσα, υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμόν αίτηση, με την οποία ζήτησε παράταση της προθεσμίας υποβολής έγγραφων εξηγήσεων έως και τις 22-10-2024. Η παράταση εγκρίθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, και στις 22-10-2024 η προσφεύγουσα προσήλθε μέσω του εκπροσώπου της και υπέβαλε το υπ' αριθμόν υπόμνημα, με το οποίο κατέθεσε τις απόψεις της για τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Το εν λόγω υπόμνημα αναλύεται στην ενότητα 7 και στις σελίδες 23-44 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Κατά την αξιολόγηση του ως άνω υπομνήματος, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, και συγκεκριμένα :

- 1)** Αποδέχθηκε τον ισχυρισμό περί αναγνώρισης φύρας 5%, κατά τη διαδικασία σερβιρίσματος χυμού, ως εκ τούτου οι πωλούμενες μερίδες χυμού, ανέρχονταν σε 1.175 έναντι αρχικών μερίδων 1.237.
- 2)** Αναγνώρισε ως πραγματικό γεγονός, ότι ένα ποσοστό της τάξης του 15% των πιτών που διαθέτει στους πελάτες, αφορά διπλούς γύρους, οι οποίοι απαιτούν την ανάλωση δύο πιτών Ν.17, με τιμή τιμοκαταλόγου 2,70 € και καθαρή αξία 2,18 €.

3) Αναγνώρισε ότι ένα ποσοστό 5% των πιτών N.17, διατίθεται σε πώληση πατατόπιτας, κρίνοντας ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι ένα πραγματικό γεγονός, ιδιαίτερα σε περιόδους νηστείας (Πάσχα, Χριστούγεννα). Σημειώνεται ότι η πατατόπιτα στον τιμοκατάλογο έχει τιμή 1,20 € (καθαρή αξία 0,97€). Κατά τον επαναπροσδιορισμό των Ακαθαρίστων Εσόδων αφαιρέθηκε από το σύνολο των πιτών (μετά την αφαίρεση της φύρας) που διατέθηκαν ως γύροι, ποσοστό 5% για τη διάθεση γύρου νηστήσιμου με πατάτες.

4) Αναγνώρισε ότι ένα ποσοστό 5% από τα ψωμάκια, διατίθεται σε πώληση ψωμάκι με κασέρι ιδιαίτερα σε μικρά παιδιά, κρίνοντας ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι ένα πραγματικό γεγονός. Σημειώνεται ότι το ψωμάκι με κασέρι στον τιμοκατάλογο έχει τιμή 1,20 € (καθαρή αξία 0,97 €).

5) Αναγνώρισε ότι ένα ποσοστό 10% από τα ψωμάκια, διατίθεται σε πώληση ως ψωμάκι με κασέρι και ζαμπόν, λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επειδή είναι ένα πραγματικό γεγονός η πώληση σάντουιτς με κασέρι και ζαμπόν, ιδιαίτερα σε μικρά παιδιά, Σημειώνεται ότι το ψωμάκι με κασέρι και ζαμπόν στον τιμοκατάλογο έχει τιμή 1,60 € (καθαρή αξία 1,29 €).

6) Αναγνώρισε ότι ένα ποσοστό 5% από τα ψωμάκια, διατίθεται σκέτο και όχι ως παρασκευασμένο έτοιμο φαγητό, λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επειδή είναι ένα πραγματικό γεγονός η πώληση ψωμάκι σκέτο, κυρίως ως συμπληρωματικό σε άλλα είδη. Ο έλεγχος, στους υπολογισμούς που ακολουθούν δέχθηκε τα παραπάνω και αναπροσάρμοσε αντίστοιχα τα ακαθάριστα έσοδα με βάση το 'Ψωμάκι'.

7) Κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αγορές κρέατος απλά και μόνο για να επαληθεύσει την ορθότητα των τεμαχίων έτοιμου φαγητού που προσδιόρισε και περιλαμβάνουν το κρέας. Από την αναλυτική καταμέτρηση των κρεάτων που πραγματοποίησε ο έλεγχος, παράλληλα με τα βασικά είδη παραγωγής έτοιμου φαγητού (πίτες, ψωμάκια κ.λ.π.), κατέληξε ότι οι αγοραζόμενες ποσότητες κρεάτων επαρκούν για την παρασκευή των μερίδων έτοιμου φαγητού που προσδιόρισε.

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, ως κάτωθι:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΗ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
Σουβλάκι τεμάχιο με πίτα N.10	16.680	1.20€	20.016
Σουβλάκι με πίτα N.17	15.856 (19.820 x 80%)	2.00€	31.712
Πίτες με γύρο (μονή πίτα N.17, κυπριακή, αράβικη, τορτύγια, μπαγκέτα)	133.288 (166.611 x 80%)	2.00€	266.576
Διπλή πίτα N.17 με γύρο	10.014 (25.036 x 80% / 2)	2,18€	21.830
Μονές πίτες N.17 με πατάτες	6.676 (8.345 x 80%)	0,97€	6.475

Μεμονωμένες πωλήσεις πίτας Ν.17	6.676 (8.345 x 80%)	0.16€	1.068
Ψωμάκια με γύρο	41.830 (52.288 x 80%)	2.25€	94.117
Ψωμάκια με κασέρι	2.614 (3.268 x 80%)	0,97€	2.535
Ψωμάκια με κασέρι και ζαμπόν	5.228 (6.536 x 80%)	1,29€	6.744
Ψωμάκι σκέτο	2.614 (3.268 x 80%)	0.48€	1.254
Burger	18.341 (22.927 x 80%)	2.40€	44.018
Club σάντουιτς	4.880 (6.100 x 80%)	3.40€	16.592
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ:			512.937,00

ΥΠΟΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΡΟΦΗΜΑΤΩΝ	ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΕΝΑ ΕΙΔΗ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
Αναψυκτικά των 330ml	28.821 (30.338 x 95%)	1.05€	30.262,00
Αναψυκτικά των 500ml	1.691 (1.780 x 95%)	1.20€	2.029,00
Χυμούς	1.175 (1.237 x 95%)	1.20€	1.410,00
Σοκολατούχο γάλα	433 (456 x 95%)	1.05€	454,00
Μπύρες των 330ml	1.909 (2.010 x 95%)	1.45€	2.768,00
Μπύρες των 500ml	1.588 (1.672 x 95%)	2.00€	3.176,00
Νερό 500ml	13.575 (21.216 x 95%– 6.580)	0.44€	5.973,00
Κρασί των 200ml	205 (216 x 95%)	2.00€	410,00
Καφές espresso	6.580 (6.927 x 95%)	1.60€	10.528,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ:			57.010,00

Τα φορολογητέα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την ελεγχόμενη χρήση 2018 επαναπροσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα	437.364,01	603.933,87	166.569,86
Ακαθάριστα έσοδα εμπορική δραστηριότητα	403.377,14	569.947,00	166.569,86
Ακαθάριστα έσοδα από παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας	33.986,87	33.986,87	
(-) Κόστος Πωληθέντων	372.175,14	372.175,14	
Απογραφή έναρξης			
Αγορές	372.175,14	372.175,14	

Απογραφή λήξης			
Μικτό κέρδος εμπορικής δραστηριότητας	31.202,00	197.771,86	166.569,86
Συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους	8,38%	53,14%	
(-) Δαπάνες	261.327,66	261.327,66	
Παροχές σε εργαζομένους	118.151,57	118.151,57	
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	128.471,78	128.471,78	
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή	134.18	134.18	
Αποσβέσεις παγίων	14.570,13	14.570,13	
Κέρδη χρήσης (ζημίες)	-196.138,79	-29.568,93	166.569,86
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	14.245,79	14.245,79	
Φορολογητέα Καθαρά κέρδη (ζημίες)	-181.893,00	-15.323,14	166.569,86

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει, καταρχάς, παντελής έλλειψη αντικειμενικότητας του ελέγχου, έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και της εσφαλμένης επιλογής της μεθόδου της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Ωστόσο, οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του ν.4987/2022 , προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 27, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών, ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής

θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά) οι οποίες δύνανται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υποχρεων. Οι τεχνικές ελέγχου είναι συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές και στηρίζονται στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, ενός από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής Επιστήμης. Η χρησιμοποίησή τους έγκειται στο ότι, με αυτές επιλέγεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, και όχι το αντικείμενο αυτό καθ' αυτό, αφού ληφθεί υπόψη κάθε πρόσφορο, κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης, στοιχείο για τον προσδιορισμό αυτό. Με τη χρήση των μεθόδων αυτών και υπό την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω ιδιαίτερης μεθοδολογίας, η οποία αξιοποιεί τόσο τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων, όσο και άλλες πηγές πληροφόρησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εφαρμόστηκε η μέθοδος της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, λόγω συνδρομής της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, των παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το ελεγχόμενο έτος 2018, οι οποίες, όπως προκύπτουν από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, τελέστηκαν υπό το καθεστώς υποτροπής, ήτοι, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης για δεύτερη φορά. Σημειώνεται ότι το ύψος της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν ασκεί καμία επίδραση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, υπό την έννοια ότι, αφενός από τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και της Ε. 2015/2020, δεν ορίζεται ελάχιστο ποσοστό απόκρυψης συναλλαγών για την εφαρμογή των μεθόδων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου, η εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης μέσω της μεθοδολογίας των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, θεωρείται αναγκαία, λαμβανομένων υπόψη των επαναλαμβανόμενων περιπτώσεων μη έκδοσης αποδείξεων για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, ο έλεγχος, κατέγραψε διεξοδικά ένα προς ένα τα τιμολόγια αγοράς πρώτων υλών της προσφεύγουσας και ομαδοποίησε εκείνες τις πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παρασκευή των βασικότερων ειδών έτοιμου φαγητού που πωλεί η επιχείρηση. Από τα είδη του τιμοκαταλόγου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του προς όφελος της προσφεύγουσας τα είδη εκείνα με τη χαμηλότερη τιμή διάθεσης και προσδιόρισε με βάση τις ποσότητες των α' υλών (πίτες, ψωμάκια κ.α.) που αγόρασε τις μονάδες (τεμάχια) έτοιμου φαγητού που η προσφεύγουσα έχει διαθέσει πάντα με γνώμονα να λειτουργήσει προς όφελος της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από 55 είδη του τιμοκαταλόγου, παραθέτοντας αρκετές φορές διάφορα είδη που χρησιμοποιούνται, όπως οι πίτες. Όμως, ο έλεγχος, έλαβε υπόψη του τα γεύματα εκείνα που έχουν τη χαμηλότερη τιμή διάθεσης (π.χ. γύρος πίτα) και δεν επιμέρισε τις αγορές πρώτων υλών στα ακριβότερα έτοιμα γεύματα (όπως μερίδες γύρου με τιμή (με ΦΠΑ) 6,5 ευρώ, μερίδα γύρος κοτόπουλο με τιμή (με ΦΠΑ) 6,5 ευρώ φιλέτο κοτόπουλο με τιμή (με ΦΠΑ) 7,0 ευρώ, κοτομπουκιές με τιμή (με ΦΠΑ) 5,0 ευρώ, χωριάτικο Club με κοτόπουλο με τιμή (με ΦΠΑ) 6,5 ευρώ κ.α, ενώ δεν προσαύξησε την τιμή των πωλούμενων γύρων, λόγω των συνοδευτικών, παρότι είναι πραγματικό γεγονός ότι οι σαλάτες, όπως ρώσικη, τυροκαυτερή, σικάγο, τζατζίκι και η μαγιονέζα για το κοτόπουλο αποτελούν κατ'εξοχήν συνοδευτικά των γύρων, τα οποία χρεώνονται επιπλέον στη βασική τιμή του γύρου, όπως αναφέρεται και στον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο. Σκοπός του ελέγχου ήταν να προσδιορίσει ένα ελάχιστο ύψος ακαθαρίστων εσόδων, στο οποίο να μην υφίσταται το παραμικρό ενδεχόμενο λάθους και αδικίας της προσφεύγουσας ως προς τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της, αλλά και ως το πραγματικό ύψος των πωλήσεων της, γεγονός που επιβεβαιώνεται από το ότι το αποτέλεσμα της χρήσης παρέμεινε ζημιογόνο (αν και σκοπός των εμπορικών επιχειρήσεων είναι η επίτευξη κέρδους) και ουδέποτε προσδιορίστηκαν καθαρά κέρδη, τα οποία να είναι εξωπραγματικά. Η προσφεύγουσα πέραν των αναφορών της επί των ελεγκτικών ενεργειών για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης ως προς το συνολικό κύκλο εργασιών, κανένα στοιχείο δεν παρέθεσε, από το οποίο να προκύπτει διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, παρά μόνο περιορίζεται σε κριτική των ελεγκτικών επαληθεύσεων και υπολογισμών, προκειμένου να προσδώσει μια εικόνα λανθασμένων υπολογισμών εκ μέρους του φορολογικού ελέγχου. Ο έλεγχος, μετά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων και αφού εξέτασε ενδελεχώς τα όσα ανέφερε η ελεγχόμενη στο υπόμνημά της, έκανε δεκτό το μεγαλύτερο μέρος των αιτιάσεων της και προσάρμοσε προς το ευνοϊκότερο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Σε κανένα στάδιο του ελέγχου, πριν την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων, η ελεγχόμενη δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου, στοιχεία ως προς τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης και συγκεκριμένα ως προς τις πωλήσεις του έτοιμου φαγητού και των ροφημάτων.

Επειδή, οι από 20-12-2024 εκθέσεις ελέγχου και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των φόρων συντάχθηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις των νόμων Ν.4172/2013, Ν.2859/2000, Ν.4174/2013, και ΚΦΔ, καθώς και των εγκυκλίων και των οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης. Στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου έχουν καταγραφεί διεξοδικά όλες οι μετρήσεις α' υλών, είτε αυτές αφορούν τις βασικές α' ύλες παρασκευής έτοιμων φαγητών, είτε τις απαιτούμενες ποσότητες κρέατος. Στη συνέχεια, ο έλεγχος, πλήρως τεκμηριωμένα και με στοιχεία που προκύπτουν από την ίδια την επιχείρηση

(τιμοκατάλογος έτους 2018 και παραστατικά στοιχεία αγορών α' υλών, ροφημάτων κ.α.) προσδιόρισε τις ποσότητες έτοιμου φαγητού και ροφημάτων που η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να διαθέσει στους πελάτες της, λαμβάνοντας υπόψη ποσοστά φύρας, όπως αυτά υφίστανται με βάση την κοινή πείρα και πρακτική, αλλά έχουν προσδιορισθεί και από προηγούμενους ελέγχους της φορολογικής αρχής σε καταστήματα εστίασης (είτε πώλησης πρόχειρου φαγητού, είτε πώλησης καφέ και ροφημάτων). Όλα τα παραπάνω, καταγράφονται με σαφήνεια στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, από τις οποίες προκύπτει ότι με την έμμεση τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε προσδιορίστηκαν επακριβώς τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, τα οποία επαληθεύτηκαν από τον επιμερισμό των ποσοτήτων κρέατος στα διάφορα είδη έτοιμου φαγητού (πίτες, ψωμάκια, τортύγιες, ξυλάκια, κλπ).

Επειδή με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, αλλά και από τα πραγματικά περιστατικά του ελέγχου όπως αυτά προέκυψαν από τον ενδελεχή έλεγχο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, αφενός δεν δύναται να τεκμηριωθεί ο ισχυρισμός της περί ποσοστού φύρας 15%, αφετέρου οι συνεχείς, κατά τακτά χρονικά διαστήματα, αγорές ροφημάτων (αναψυκτικών, χυμών, νερών, ενεργειακών ποτών και αλκοολούχων ποτών) καταδεικνύουν μια τροφοδοσία της προσφεύγουσας με ροφήματα, τα οποία λόγω της ευρείας κατανάλωσης τους από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η καταστροφή τους λόγω παρόδου της ημερομηνίας λήξης τους. Επιπλέον σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε συνέταξε πρωτόκολλα καταστροφής που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό της περί 15% φύρας επί των αναψυκτικών, των νερών και των αλκοολούχων και καμία σχετική λογιστική καταχώριση δεν πραγματοποιήσε στα απλογραφικά της βιβλία. Ωστόσο, λόγω της συσκευασίας των ανωτέρω ροφημάτων και ποτών σε φιάλες (κατά κύριο λόγο σε φιάλες πλαστικές και αλουμινίου και κατά λιγότερο σε γυάλινες) ο έλεγχος ορθά δέχθηκε, ένα εύλογο ποσοστό φύρας 5%, για διάφορους αντικειμενικούς λόγους που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις εστίασης κατά την καθημερινή λειτουργία τους όπως, σπάσιμο γυάλινων φιαλών, καταστροφή χάρτινων συσκευασιών κ.α.. Συνεπώς, επειδή από κανένα στοιχείο δεν τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ο έλεγχος ορθά απέρριψε τον ισχυρισμό της περί φύρας 15% στα ροφήματα – ποτά και αναγνώρισε ως πραγματικό γεγονός, φύρα 5%, ποσοστό που εφαρμόστηκε και σε ελέγχους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού της τιμής πώλησης κάθε πωλούμενης μονάδας καφέ espresso, προ Φ.Π.Α, στο ποσό των 1,60 €, αντί του ορθού ποσού 0,97€ (1,20 με Φ.Π.Α) , παραπέμπουμε στη σχετική έκθεση εισοδήματος, βάσει της οποίας ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για να παρασκευαστεί ένας διπλός καφές τύπου espresso απαιτούνται κατά βάση 16 - 18 γραμμάρια καφέ, δεδομένου ότι και οι συσκευασμένες κάψουλες espresso των πιο γνωστών εταιριών nespresso, illy, starbucks κ.α. περιέχουν ποσότητες 7 – 9 gr η κάθε

μια μονή μερίδα. Ο έλεγχος υπολόγισε τα έσοδα από την πώληση διπλού καφέ espresso με μέση τιμή στα 2,00 € (καθαρή αξία 1,60 €) και προς όφελος της ελεγχόμενης με ποσότητα 20 γρ. για την παρασκευή ενός διπλού καφέ espresso.

Εξάλλου σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, από τον τιμοκατάλογο που είχε αναρτημένο η προσφεύγουσα στο μέσο κοινωνικής δικτύωσης Facebook, με ημερομηνία ανάρτησης 22.6.2015 και ισχύ για τα έτη 2015 / 2016, παρατηρούνται οι ακόλουθες τιμές σε διάφορους τύπους καφέ espresso. Συγκεκριμένα:

Espresso μονός (τρεις τύπο καφέ): 1,40 € με ΦΠΑ

Espresso διπλός: 2,00 € με ΦΠΑ

Cappuccino μονός (τρεις τύποι καφέ): 1,80 € με ΦΠΑ

Cappuccino διπλός: 2,50 €

Συνεπώς, ο έλεγχος, προς όφελος της προσφεύγουσας, για διπλή δόση καφέ 20 gr, έλαβε ως μέση τιμή πώλησης καφέ το ποσό των 2,00 ευρώ. Απεναντίας, εάν οι υπολογισμοί πραγματοποιούνταν με βάση το μονό καφέ espresso με τιμή 1,40 € (με ΦΠΑ) και ποσότητα καφέ 10 gr, θα προσδιορίζονταν μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση καφέ, το οποίο θα ήταν εις βάρος της προσφεύγουσας.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι το Μικτό Κέρδος από την εκμετάλλευση του καταστήματος εστίασης, διαμορφώνεται σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας σε 8,38% με αποτέλεσμα το Καθαρό Αποτέλεσμα της χρήσης να διαμορφώνεται σε Ζημιές ύψους 181.893,00€, οι οποίες ανέρχονται σε ποσοστό 45,09% των Ακαθαρίστων Εσόδων από τη δραστηριότητα αυτή. Μάλιστα ο έλεγχος σημειώνει, ότι το μέγεθος αυτό είναι μη ρεαλιστικό και αποτελεί μια επαναλαμβανόμενη εικόνα εάν ληφθούν υπόψη τα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας σε βάθος χρόνου, όπου παρατηρούνται μεγάλες δηλωθείσες ζημιές. Ο έλεγχος κατέληξε σε ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους 47,87%, όπως προέκυψε σε απόλυτο μέγεθος και βαθμό από τα οικονομικά δεδομένα (τιμές διάθεσης) και τις αγορασθείσες ποσότητες Α' υλών έτοιμων γευμάτων της προσφεύγουσας για το έτος 2018. Ο Σ.Μ.Κ. επί του κόστους που προέκυψε για το έτος 2018, δεν μπορεί να συγκριθεί ως απόλυτο μέγεθος, με τον Σ.Μ.Κ. επί του κόστους, που ο έλεγχος της φορολογικής αρχής προσδιόρισε για το έτος 2017, παρότι το κόστος πωληθέντων ως μέγεθος είναι σχεδόν ισόποσο μεταξύ των δύο ετών, διότι τα επιμέρους ποσοστά μικτού κέρδους των πωλούμενων ειδών διαφέρουν και διαμορφώνονται ανάλογα με το ύψος των αγορών των Α' υλών που απαιτούνται για την παρασκευή τους. Συνεπώς, η σύγκριση του Σ.Μ.Κ. μεταξύ δυο διαφορετικών ετών είναι άτοπη. Αυτό αποδεικνύεται άλλωστε και από τις υποβληθείσες δηλώσεις των φορολογικών ετών 2017 και 2018, της προσφεύγουσας, στις οποίες προκύπτει για το φορολογικό έτος 2017 συντελεστής μικτού κέρδους 4,13% και για το φορολογικό έτος 2018, 8,38%, ήτοι, διπλάσιος συντελεστής με σχεδόν ισόποσο συνολικό κόστος πωληθέντων.

Με βάση τα παραπάνω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμέλειας και αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου που τις συνοδεύουν είναι παντελώς αβάσιμοι, έωλοι και κατ' επέκταση απορριπτέοι στο σύνολό τους.

Επειδή, ακόμη, προβάλλεται ότι οι εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού είναι πλημμελείς και μη σύννομες, καθότι εκδόθηκαν μετά τη παρέλευση της ταχθείσας, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024, νόμιμης προθεσμίας έκδοσής τους. Επίσης, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές (ΣτΕ 302/1998, 3836/1997, 2993/2014), εκτός αν από τις διατάξεις που τις διέπουν, προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Στην προκείμενη περίπτωση, εφόσον δεν ορίζεται άλλως από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, αλλά και ενόψει του σκοπού της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της φορολογικής Διοίκησης, στην οποία αποβλέπει η εν λόγω διάταξη, η προβλεπόμενη από αυτήν προθεσμία για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι ενδεικτική, ενέχουσα έντονη υπόδειξη προς τη φορολογική Διοίκηση να επιταχύνει την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου. Επικουρικά αξίζει να αναφερθεί ότι και η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 11-10-2024 εκπρόθεσμα την υπ' αριθμόν αίτηση με την οποία ζήτησε παράταση της προθεσμίας υποβολής έγγραφων εξηγήσεων έως και τις 22-10-2024. Η παράταση εγκρίθηκε από τη φορολογική αρχή, αν και το αίτημά της υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, και στις 22-10-2024 η προσφεύγουσα προσήλθε, υποβάλλοντας το υπ' αριθμόνπολυσέλιδο υπόμνημα, με το οποίο κατέθεσε τις απόψεις της για τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, το οποίο αξιολογήθηκε ενδελεχώς και έγινε εν μέρει αποδεκτό.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι προσδιορίστηκε υψηλότερος φόρος με βάση τα οριστικά αποτελέσματα σε σχέση με τα προσωρινά, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι από τους σχετικούς πίνακες που εμπεριέχονται στις σελίδες 22 και 57 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, προκύπτει ξεκάθαρα ότι με τις οριστικές πράξεις (Εισοδήματος και ΦΠΑ), ουδέποτε προσδιορίστηκαν φόροι μεγαλύτεροι έναντι αυτών που προσδιορίστηκαν με τα προσωρινά αποτελέσματα, δεδομένου ότι η διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων μειώθηκε από τον έλεγχο από 201.573,86€ σε 166.569,86, μετά την αποδοχή μεγάλου μέρους των αιτιάσεων της προσφεύγουσας που πρόβαλλε με το υπόμνημά της μετά τη νόμιμη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των συνημμένων προσωρινών πράξεων προσδιορισμού των φόρων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν το είδος ή η φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερκοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, οι γενικές αναφορές της προσφεύγουσας στις αρχές της απαγόρευσης διπλής φορολογίας, της φορολόγησης ανύπαρκτου εισοδήματος, της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας του φόρου, που προβάλλονται, αποτελούν στην πραγματικότητα μια θεωρητική προσέγγιση των σχετικών θεμάτων, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με τις κρινόμενες διαφορές και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, οι ανωτέρω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι, διότι, η επιβολή φόρων και προστίμων βασίστηκε σε τεκμηριωμένες αποκλίσεις, γεγονός που καθιστά την έκδοση των πράξεων νόμιμη και δικαιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ζημίες 15.323,14€, έναντι δηλούμενων 181.893,00€

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό φόρου: 58.979,61€(διαφορά φόρου 39.919,74€ +πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, 19.659,87€).

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.