



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 25.10.2021

Αριθμός απόφασης: 2912

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

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

4. Την Α.1049/2021 «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς

προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν.4174/2013», με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 παρατείνεται έως και τις 29/10/2021.

5. Την από/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα, κατοίκου με αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες Γενικής Ιατρικής κατά: α) της υπ' αρ.12.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αρ.12.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) της με αρ.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και δ) της υπ' αρ.12.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

7. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ.12.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **2.781,33€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **149,78€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **1.390,67€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.321,78€**.

-Με τη με αρ.12.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **3.321,09€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **802,66€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58 του Ν. 4174/2013, ύψους **1660,55€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.784,30€**.

-Με την υπ' αρ.12.2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 3.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 του ν. 4174/2013, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) σε 13

περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 170,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4174/2013 και β) ανακριβούς έκδοσης τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση απόδειξης παροχής υπηρεσιών για συνολική αξία 3.607,10€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4174/2013. Η επιβολή προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Το πρόστιμο για τις εν λόγω παραβάσεις (περ. θ' παρ. 1 Ν.4174/2013) καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ήτοι : $14 \times 250,00 = 3.500,00\text{€}$.

-Με την με αρ.**12.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 573,00€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 114,60€, πλέον πρόσθετων τελών λόγω μη υποβολής ποσού 286,50€ και πρόσθετης εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 57,30€, ήτοι: **συνολικό ποσό 1.031,40€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από ...12.2020 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου(Κ.Ν.Τ.Χ.) της Δ.Ο.Υ..... σύμφωνα με τις οποίες, κατά τη διενέργεια ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (αντικείμενο εργασιών οι ιατρικές, υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αρ...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.), και στα εισοδήματα του προσφεύγοντα φορολογικών ετών 2014,2015 και 2016 και προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

Ε.Λ.Π.-ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Α) Ο έλεγχος στα πλαίσια της παροχής πληροφοριών από τρίτους απέστειλε το με αριθμό-08-2020 αίτημα παροχής στοιχείων προς την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε. (Η.ΔΙ.Κ.Α.) η οποία ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου με το με αριθμό-09-2020 έγγραφο της στέλνοντας καταστάσεις με ηλεκτρονικά δεδομένα των συνταγογραφήσεων φαρμάκων και εξετάσεων του ελεγχόμενου ιατρού για τα ελεγχόμενα έτη.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε σε διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο ελεγχόμενος με τις παραπάνω καταστάσεις και προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές:

1.	../2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
2.	/2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
3.	../2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
4.	..2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
5.	..2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
6.	.../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
7.	.../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
8.	.../2015	ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
9.	.../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
10.	.../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
11.	../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
12.	../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.
13.	.../2015	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ Α.Π.Υ.

Για το φορολογικό έτος 2015 (για την περίοδο από 01/01/2015-16/10/2015) επιβάλλεται πρόστιμο ύψους: **3.250,006** λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών σε 13 περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας :**170,00€** (4x20=80€ και 9x10=90€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις και του άρθρου 13§1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ήτοι, πρόστιμο ίσο με 250X13=3.250€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54§1 περ.θ', §2 περ.δ' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ως ίσχυε.

Β) Στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων σε ένα στατιστικά ικανό αριθμό Α.Π.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και κατέληξε στα παρακάτω συγκεντρωτικά αποτελέσματα:

Φορολογικό έτος 2015

Αξία εκδοθείσας Α.Π.Υ. σε ευρώ	Αριθμός παραστατικών	Ποσοστό επί τις %
5	252	53,28%
10	134	28,33%
15	11	2,33%
20	42	8,88%
30	4	0,85%
50	1	0,21%

Δωρεάν ή Άκυρες	29	6,13%
Πλήθος παραστατικών	473	100%
Δείγματος		

Όπως παρουσιάζεται στον παραπάνω συγκεντρωτικό πίνακα ο ελεγχόμενος για το φορολογικό έτος 2015 και για 473 περιπτώσεις παραστατικών (Α.Π.Υ.) εξέδωσε κατά 90,6% στοιχεία αξίας 0,5,10,15 ευρώ για συνταγογράφηση φαρμάκων ή εξετάσεων και μόνο κατά 12% τα εκδοθέντα στοιχεία είναι αξίας 20,30 ή 50 ευρώ και αφορούν σε κλινική ιατρική εξέταση. Σημειώνεται ότι στο ποσοστό των 90,6% συμπεριλαμβάνονται. Οι Δωρεάν Α.Π.Υ. με ποσοστό 6,13% που εκδόθηκαν για λόγους κοινωνικοοικονομικούς και οικογενειακούς τις οποίες ο έλεγχος τις δέχεται.

Φορολογικό έτος 2015

Αξία εκδοθείσας Α.Π.Υ. σε ευρώ	Αριθμός παραστατικών	Ποσοστό επί τις %
5	464	74,36%
10	115	18,43%
20	4	0,64%
55	1	0,16%
Δωρεάν ή Άκυρες	40	6,41%
Πλήθος παραστατικών Δείγματος	624	100,00%

Ομοίως για το έτος 2016 και για δείγμα παραστατικών ίσο με 624 το 99,20% των Α.Π.Υ. που εξέδωσε ο ελεγχόμενος ήταν αξίας 0, 5 ή 10 ευρώ για συνταγογράφηση φαρμάκων ή εξετάσεων και μόνο το 0,80% εκδόθηκαν με αξία 20 ή 50 ευρώ και αφορούσαν σε κλινική ιατρική εξέταση. Σημειώνεται ότι στο ποσοστό των 99,20% συμπεριλαμβάνονται. Οι Δωρεάν Α.Π.Υ. με ποσοστό 6,41% που εκδόθηκαν για λόγους κοινωνικοοικονομικούς και οικογενειακούς τις οποίες ο έλεγχος τις δέχεται.

Από τα παραπάνω προεκτεθέντα και δη από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αλλά και από τη γενική εικόνα του ελεγχόμενου, όπως αυτή περιγράφηκε παραπάνω ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει έμμεσα και με κάθε διαθέσιμο στοιχείο το εισόδημα του ελεγχόμενου.

Ακολούθως κατόπιν της από .../11/2020 εισήγησης της ελέγκτριας για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου επειδή πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου με έμμεσο τρόπο ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και ειδικότερα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών του άρθρου 27 περίπτωση δ του Ν.4172/2013, εκδόθηκε η από 20/11/2020

Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος χρησιμοποιώντας τις πληροφορίες προηγούμενων ελέγχων σε ομοειδείς επιχειρήσεις προσδιορίζει έμμεσα το πραγματικό εισόδημα του ελεγχόμενου ιατρού, λαμβάνοντας υπόψη τα συναλλακτικά ήθη και τη συναλλακτική πρακτική αλλά και την ειδικότητα του συγκεκριμένου ιατρού ως γενικού/οικογενειακού ιατρού και προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2015 και 2016, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΓΚΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ				
	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	(%x641/100)	ΠΛΗΘΟΣ Χ ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
6% ΔΩΡΕΑΝ ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	0 €	38,46	38,46x0,00	0,00
57% ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ	5,10,15 €	365,37	365,37x10,00	3.653,70
37% ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	20 €	237,17	237,17x20,00	4.743,40
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	641			
				ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΕΣ
				8.397,10
ΣΥΝΟΛΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	3		ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ	4.655,01
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				13.052,11
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ				9.445,01
ΔΙΑΦΟΡΑ				3.607,10

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **3.607,10 ευρώ** λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία περίπτωση για παροχή ιατρικών υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις και του άρθρου 13§1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ήτοι, πρόστιμο ίσο με **250 Χ 1=250€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 54§1 περ.θ', §2 περ.δ' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΓΚΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ				
	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	(%x1312/100)	ΠΛΗΘΟΣ Χ ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
6% ΔΩΡΕΑΝ ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	0 €	78,72	78,72x0,00	0,00
57 % ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ		747,84	747,84x10,00	7.478,40
37% ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ	20 €	485,44	485,44x20,00	9.708,80
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	1312			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				17.187,20
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ				17.187,20
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ				7.765,00
ΔΙΑΦΟΡΑ				9.422,20

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **9.422,20** ευρώ λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία περίπτωση για παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

Γ) ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝ ΤΙΣ ΟΡΙΖΟΜΕΝΕΣ ΣΤΑ ΑΡΘΡΑ 22 ΚΑΙ 23 ΤΟΥ Ν.4172/2013 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Φορολογικό έτος 2015

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2015-31/12/2015
	(€)
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.567,12
ΑΓΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ευρώ ΧΩΡΙΣ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	1.900,00
ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	254,00
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1.319,22
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	7.040,34
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00
Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών ελέγχου	7.040,34

Φορολογικό έτος 2016

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016
	01/01/2016-31/12/2016
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	2,382,71
ΑΓΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ευρώ ΧΩΡΙΣ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	2.637,80
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	549,72
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1.319,22
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	6.889,45
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	1.215,61
Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών ελέγχου	5.673,84

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	4.655,01	4.655,01	0,00
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	4.790,00	8.447,10	3.657,10
γ. Παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο			
δ. Λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσίας			
ε. Λοιπά έσοδα			
Άλλα Έσοδα			
ΣΥΝΟΛΟ	9.445,01	13.102,11	3.657,10
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	13.443,99	6.403,65	7.040,34
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.998,98	6.698,46	10.697,44
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.998,98	6.698,46	10.697,44

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες			
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	7.765,00	18.558,00	10.793,00
γ. Παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο			
δ. Λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσίας			
ε. Λοιπά έσοδα			
Άλλα Έσοδα			
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	7.765,00	17.187,02	9.422,02
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	11.359,03	5.685,19	5.673,84
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.594,03	11.501,83	15.095,86
Πλέον: ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ			
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	1.245,61	1.245,61	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-2.348,42	12.747,44	15.095,86

Δ) Ο έλεγχος στα πλαίσια των ελεγκτικών του επαληθεύσεων προχώρησε σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου, μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών προκειμένου να προσδιορισθούν οι πρωτογενείς καταθέσεις του ελεγχόμενου για τα έτη 2014,2015,2016.

Φορολογικό έτος 2014

Ο έλεγχος διαπίστωσε ονομαστικές καταθέσεις όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα με την αιτιολογία Κουτσογιάννης Στέργιος σε λογαριασμό του ελεγχόμενου συνολικού ύψους 19.100,00 ευρώ. Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στο αίτημα του ελέγχου και για να τεκμηριώσει την προέλευση των χρημάτων προσκόμισε αντίγραφο του ιδιωτικού συμφωνητικού που συνάφθηκε με ημερομηνία 20/12/2014 μεταξύ του ελεγχόμενου και του κ.....με αντικείμενο τη χορήγηση χρηματικής διευκόλυνσης προς το κ....., αδερφό του ελεγχόμενου, ύψους 19.100,00 ευρώ.

1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΤΟΜΙΚΟΣ	GR0401711940006194010116482		
	Ημερομηνία			Ποσό Συναλλαγής
	Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	
	2015-01-22	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσ ω winbank	2.100,00
	2015-02-04	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσ ω winbank	2.000,00
	2015-02-20	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00
		ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ		
	2015-07-10	ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω winbank	7.000,00
2	 ΚΟΙΝΟΣ			
	7-Ιουλ-2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ		7.000,00

Οι παραπάνω συναλλαγές ύψους 19.100,00 ευρώ συνιστούν δάνειο και υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ίσο με 3% επί της διαλαμβανόμενης αξίας κατά τον Κώδικα Τελών και Χαρτοσήμου άρθρα 12 παρ.1 και 13 παρ. Ια. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% -εισφορά υπέρ ΟΓΑ-επι του τέλους, σύμφωνα με την περίπτωση Γ της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961, με εξαίρεση το άρθρο 15

δ' του Κ.Τ.Χ, αξία που υπόκειται τέλος χαρτοσήμου 3% ύψους 573,00 ευρώ, πλέον ΟΓΑ 20% επί του τέλους χαρτοσήμου ύψους 114,60 ευρώ, συνολικού ποσού 687,60 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη φορολογική αρχή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

-Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας, ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν του αναγνώρισε κανένα ποσοστό δωρεάν επισκέψεων.

-Ως προς τη φορολογία εισοδήματος ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος είναι μη νόμιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει

υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§5 του ν. Ν. 4308/2014: «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 όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί

αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2... 3... 4. 4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται

από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. 4 γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή με καμία διάταξη του ν. 4308/2014 δεν τίθεται ρητή απαγόρευση για την έκδοση μηδενικών φορολογικών στοιχείων συναλλαγών (δωρεάν). Σε κάθε περίπτωση, με τις διατάξεις του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η επιχείρηση οφείλει να τηρεί και να εκδίδει τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) για κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα, με την υποχρέωση τα παραστατικά αυτά να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση/ τεκμηρίωση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης Α.1293/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.», ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «αποφασίζουμε: Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...] , **Άρθρο 11, Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους**», 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, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα

των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με τις διατάξεις του **N.4172/2013, στο άρθρο 3** ορίζεται ότι: "1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή, με τις διατάξεις της υπ' αριθ. πρωτ. **Ε 2015/31-01-2020** εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «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 φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν

συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, των φορολογικών ετών 2015 και 2016 Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τη μέθοδο του εμμέσου προσδιορισμού, επιλέχθηκε η τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών του άρθρου 27 περίπτωση δ του Ν.4172/2013, ως καταλληλότερη μεταξύ των τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δύναται να προσδιορίζει το εισόδημα του ελεγχόμενου με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, για την εξεύρεση της αποκρυβείας ύλης και, περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την προσέγγιση αυτή στην προκειμένη περίπτωση έμμεσο τρόπο ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και ειδικότερα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών του άρθρου 27 περίπτωση δ του Ν.4172/2013.

Όμως, ενώ από τον έλεγχο και τον προιστάμενο της ελέγχουσας αρχής επιλέχθηκε η συγκεκριμένη τεχνική, εν τοις πράγμασι αυτό που εφαρμόσθηκε ήταν αυτή της αρχής των αναλογιών. Αυτό γιατί στην περίπτωση που προκρίνεται η επιλεγείσα τεχνική (σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) ο έλεγχος θα έπρεπε επί των συγκεκριμένων πωλήσεων με όρους όγκου πωλήσεων (εν προκειμένου από το συγκεκριμένο

πελατολόγιο του ελεγχόμενου – με ονοματεπώνυμο και ΑΜΚΑ – όπως αυτό προέκυψε από το απαντητικό έγγραφο του ΗΔΙΚΑ), να εφαρμόσει τιμή πώλησης για κάθε διακριτό είδος παροχής υπηρεσίας με τρόπο αιτιολογημένο, στο βαθμό που δεν κάνει αποδεκτή την όποια τιμολογηθείσα παροχή, όπως προέκυψε από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα. Αντ' αυτών, ο έλεγχος με αυθαίρετο τρόπο και αγνοώντας τις συγκεκριμένες παρασχεθείσες υπηρεσίες, όπως αυτές προκύπτουν από το έγγραφο του ΗΔΙΚΑ, που σχετίζονται με συγκεκριμένους ασθενείς, προς τους οποίους παρασχέθηκαν συγκεκριμένες υπηρεσίες (συνταγογράφηση, εξέταση, άλλο), εφάρμοσε άλλη τεχνική από την επιλεγείσα (αυτή της αρχής των αναλογιών), αλλάζοντας με τρόπο ανεπίτρεπτο και γενικό, το πραγματικό μίγμα των ιατρικών παροχών του (συνταγογράφηση, εξέταση, άλλο) θέτοντας μια άλλη σχέση ιατρικών παροχών από αυτές που πραγματικά συντελέσθηκαν και χωρίς να προκύπτει ο λόγος που εν τοις πράγμασι αμφισβητούνται, βάσει της εμπειρίας του από άλλους ελέγχους σε όμοιο αντικείμενο εργασιών, οι οποίοι μάλιστα δεν κατονομάζονται. Με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ είναι πλημμελής (ουσιαστική πλημμέλεια).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1, 2γ «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1, 2γ του ΚΦΔ, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής δύναται να εκδώσει νέα πράξη ελέγχου και μόνο για το ζήτημα που αφορά (για την κρινόμενη πλημμέλεια στην εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής), εντός ενός έτους από την έκδοση της Απόφασης, στο βαθμό που θα μπορέσει να στοιχειοθετήσει τις διαπιστωθείσες με την παρούσα πλημμέλειες.

Κατόπιν των ανωτέρω τροποποιούνται τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις διαπιστώσεις ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές από δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τις οποίες δεν προβάλλεται κανένας τυπικός ή ουσιαστικός ισχυρισμός ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	4.655,01	4.655,01	4.655,01
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	4.790,00	8.447,10	4.790,00
γ. Παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο			
δ. Λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσίας			
ε. Λοιπά έσοδα			
Άλλα Έσοδα			
ΣΥΝΟΛΟ	9.445,01	13.102,11	9.445,01
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	13.443,99	6.403,65	6.403,65
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	-3.998,98	6.698,46	3.041,36
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ		10.697,44	7.040,34

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες		7.478,22	
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	7.765,00	9.708,80	7.765,00
γ. Παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο			
δ. Λοιπά έσοδα παροχής υπηρεσίας			
ε. Λοιπά έσοδα			
Άλλα Έσοδα			
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	7.765,00	17.187,02	7.765,00
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	11.359,03	5.685,19	5.685,19
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	-3.594,03	11.501,83	2.079,81
Πλέον: ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	1.245,61	1.245,61	1.245,61
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	-2.348,42	12.747,44	3.325,42
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ		15.095,86	5.673,84

Επειδή, για την υπ' αρ.**12.2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν προβάλλεται κανένας τυπικός ή ουσιαστικός ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα και την τροποποίηση α) της υπ' αρ.12.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αρ.12.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) της με αρ.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και την επικύρωση της υπ' αρ.12.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αρ.12.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ /ΔΗΛΩΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	24.347,00	35.044,44	31.387,34	7.040,34
	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	32.885,72	32.885,72	32.885,72	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΑΡΟΥ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΠΟΣΟ	-1.402,30			
	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ		1.379,03	428,19	1.830,49
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ		535,93	685,71	685,71	149,78
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΖΗΤΗΘΗΚΕ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		866,35	866,35	866,35	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ		0,02	0,02	0,02	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Κ.Φ.Δ.			1.390,67	915,25	915,25
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	-1.402,30	4.321,78	2.895,52	2.895,52

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Β) Η με αρ.12.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ /ΔΗΛΩΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	19.335,74	34.431,60	25.009,58	5.673,84
	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	37.707,70	37.707,70	37.707,70	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΑΡΟΥ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΠΟΣΟ				
	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ	1.330,86	4.651,95	2.579,10	1.248,24
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ		825,11	1.627,77	1.627,77	802,66
ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ		2,14	2,14	2,14	0.00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Κ.Φ.Δ.			1.660,55	624,12	624,12
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.158,11	7.938,13	4.833,13	2.675,02

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Γ) Η με αρ.**12.2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Ποσό: 13 χ 250,00 = 3.250 ευρώ.

Δ) υπ' αρ.**12.2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014

Χαρτόσημο (υποκείμενη αξία: 19.100,00 ευρώ χ 3%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	573,00	573,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	114,60	114,60
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	286,50	286,50
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	57,30	57,30
Σύνολο για καταβολή	1.031,40	1.031,40

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.