



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

12/01/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

72

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά
α) της με αριθ. /02-07-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθ. /02-07-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) της με αριθ. /02-07-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και δ) της με αριθ. /02-07-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 ε) της με αριθ. /02-07-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, στ) της με αριθ. /02-07-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, ζ) της με αριθ. /02-07-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, η) της με αριθ. /02-07-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, των οποίων αιτείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Την από 28-09-2021 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 56.619,89 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 28.309,95 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.799,89 € ήτοι συνολικό ποσό 96.729,73 €.

β) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 46.874,11 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 23.437,06 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.965,28 € ήτοι συνολικό ποσό 81.276,45 €.

γ) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου Φ.Π.Α. ποσού 2.517,67 €.

δ) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου Φ.Π.Α. ποσού 4.341,70 €.

ε) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.478,83 €, επειδή δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 5.915,50 €.

στ) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 400,00 € (4 X 100,00 €), επειδή υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Α', Β', Γ' και Δ' τριμήνου από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

ζ) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 300,00 € (3 X 100,00 €), επειδή υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Α', Β' και Γ' τριμήνου από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Ακόμη, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 3.000,00 (12 X 250,00 €) λόγω μη έκδοσης δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων εσόδων αξίας <5.000,00 €.

η) Με τη με αριθμό/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 912,00 €, λόγω μη έκδοσης επτά (7) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 14.031,02 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.823,99 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Πύργου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κώδικας Εισοδήματος) και του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) καθώς και της Α. 1293/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δυνάμει της υπ' αρ./30-04-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Με αξιοποίηση των δεδομένων του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) που διαθέτει η ΑΑΔΕ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, έχοντας την δυνατότητα ελέγχου των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντα, διαπίστωσε την ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων ύψους 229.253,14 € για το έτος 2015 και ύψους 162.266,97 € για το έτος 2016. Για τις εν λόγω καταθέσεις ζήτησε διευκρινήσεις από τον προσφεύγοντα με το με αριθ./3-6-2020 αίτημα, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ./14-07-2020 φάκελο Ο ανωτέρω φάκελος περιείχε το έγγραφο με τίτλο «Έγγραφες Διευκρινήσεις εισροών καταθέσεων 2015 και 2016», τη με αριθ./2014 άδεια Δόμησης και τη με αριθ./2014 έγκριση Δόμησης, με συνημμένες τις συμβάσεις στεγαστικών δανείων με την τράπεζα και τον πίνακα των τοκοχρεωλυτικών δόσεων για τα έτη 2015 και 2016.

Από την επεξεργασία των επίμαχων καταθέσεων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων, με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών», δεν είχε εκδώσει σε κάποιες περιπτώσεις τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 φορολογικά στοιχεία και συνεπώς, ο έλεγχος καταλόγισε τα προβλεπόμενα πρόστιμα. Το υπόλοιπο μέρος των καταθέσεων, το οποίο ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε και το οποίο δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του ίδιου, ο έλεγχος το θεώρησε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο έλεγχος, προέβη ακόμη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως προβλέπονται στην Α. 1293/31-07-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ από την οποίες, εκτός από την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν επίσης, λογιστικές διαφορές σχετικά με το εισόδημα του προσφεύγοντα από την ακίνητη περιουσία, από τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και από τις αποσβέσεις παγίων.

Επίσης, ο έλεγχος, προέβη και στον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, το οποίο, όπως διαπιστώθηκε ήταν υψηλότερο από το συνολικό προκύψαν εισόδημά του, η διαφορά του οποίου προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημά του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 34 του ως άνω νόμου.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ./23-4-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις

σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε, εντός της οριζόμενης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./03-06-2021 έγγραφο απόψεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δεν τους έκανε δεκτούς και ο Προϊσταμένος της Δ.Ο.Υ. Πύργου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Επί των συναλλαγών με την αιτιολογία «Ο ΙΔΙΟΣ» για την περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 στο κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η άθροιση των ποσών από τον έλεγχο ήταν λανθασμένη και έχρηζε διορθώσεως, διότι τα ποσά με την ως άνω αιτιολογία άθροιζαν σε 90.289,81 €. Ως εκ τούτου, δεν του επετράπη να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης με πληρότητα και επάρκεια. Ακόμη, παρότι ο ίδιος ζήτησε περισσότερες πληροφορίες σχετικά με το ύψος των καταθέσεων ποσού 127.487,73 €, ο έλεγχος απέρριψε το αίτημά του και του διευκρίνισε απλώς ότι οι εν λόγω καταθέσεις έχουν ως κυριότερη αιτιολογία «Ο ΙΔΙΟΣ», και οι καταθέσεις ποσού 90.289,81 € εμπεριέχονται σε αυτές. Εν συνεχεία, όμως, στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με την συγκρότηση του πίνακα 7 ο έλεγχος διόρθωσε την ασάφεια που υπήρχε σχετικά με το ποσό των 127.487,73 €, χωρίς όμως να του κοινοποιηθεί νέο Σημείωμα Διαπιστώσεων ή κάποιο διευκρινιστικό έγγραφο, στερώντας από τον ίδιο το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Επομένως, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες κατά το μέρος που αφορούν το ποσό των 127.487,73 €.
- Εσφαλμένη εκτίμηση ως προς την πηγή προέλευσης των ποσών των φερόμενων πρωτογενών καταθέσεων. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης, διευκρινίζεται ότι ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεστεί προηγούμενες αναλήψεις μετρητών ανεξαρτήτως του μεσολαβήσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων, υπό τον όρο της μη ανάλωσης αυτών σε άλλα αίτια. Τα εν λόγω ποσά που έχουν χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας από τον έλεγχο, προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις μετρητών με σκοπό την αποταμίευση ή την εκ νέου κατάθεση προς την εξόφληση υποχρεώσεων (π.χ. δόσεις δανείων).
- Με τον εναλλακτικό τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, η φορολογική αρχή υπολόγισε δύο κατηγορίες τεκμηρίων, την τοκοχρεολυτική δόση και τις δαπάνες αγορών παγίων που εξοφλήθηκαν εντός των δύο ελεγχόμενων χρήσεων. Ωστόσο, διενεργεί παράλληλο έλεγχο και τραπεζικών συναλλαγών (πιστώσεων) και έλεγχο τεκμηρίων δαπανών, οι οποίες εξοφλήθηκαν δια μέσου τραπεζικού συστήματος. Επομένως, με τον υπολογισμό και των πιστώσεων και των δαπανών, που τροφοδοτήθηκαν εκ των πιστώσεων, ο ίδιος φορολογείται για την αυτή οικονομική ύλη δύο φορές.
- Μη συνδρομή αιτιώδους συνάφειας και καταλογισμού για τις λογιστικές διαφορές. Με τα υπομνήματα απόψεων που έχει υποβάλει ο ίδιος, καθώς και με την εξώδικη δήλωση του λογιστή του, συνάγεται ότι ο ίδιος δεν είχε ουδεμία πραγματική ή τυπική ευθύνη σχετικά με τις λογιστικές καταχωρήσεις και τις λογιστικές διαφορές που απορρέουν από αυτές. Ο μόνος υπεύθυνος είναι ο λογιστής του ο οποίος αναλαμβάνει και την σχετική ευθύνη.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα, με το άρθρο 39- Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Α' πηγής του ν. 2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τ.λ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. 2238/1994 ή του ν. 4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...].».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές- κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς..... Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 4172/2013 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας», ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 2 του ν. 4172/2013 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», ορίζεται ότι:

«2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 4172/2013 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», ορίζεται ότι:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

.... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

.... στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4172/2013 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής», ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

.... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο...»

Επειδή, με την ερμηνευτική εγκύκλιο Ε. 2137/2019 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε , και στ της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1076/26.3.2015 με θέμα: «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 ν. 4172/13)», διευκρινίστηκαν τα εξής :

«Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν. 4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα

φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.

Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

.....
γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

.....
Σε ανέγερση οικοδομής εφόσον η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος, εκτός εάν χρόνος καταβολής έχει οριστεί ο χρόνος αποπεράτωσης της οικοδομής.

.....
στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.

Η απόσβεση δανείων και πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής θεωρείται δαπάνη απόκτησης που βαρύνει τον λήπτη του δανείου. Σε κάθε περίπτωση εξετάζεται το γεγονός του ποιος πραγματικά καταβάλλει τα σχετικά ποσά.

Άρθρο 33

Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Με τις διατάξεις του άρθρου 33 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Η μη εφαρμογή αυτής της δαπάνης διασφαλίζει τη μη εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές.

Με βάση τις νέες διατάξεις τα άρθρα 31 και 32 δεν έχουν εφαρμογή:

... ε) Για την αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος....

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

.....

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.»

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, εν προκειμένω δυνάμει της υπ' αριθ./ 30-04-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, πραγματοποιήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και

Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, με αξιοποίηση των δεδομένων του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντα.

Επειδή, με την αξιοποίηση του ανωτέρω συστήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε για τον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2015, εισοδήματα ύψους 229.253,14 €, τα οποία προκύπτουν ως εξής:

α) Ονομαστικές καταθέσεις πελατών συνολικής αξίας 46.709,69 € εκ των οποίων οι καταθέσεις συνολικής αξίας 37.411,30 € (καθαρής αξίας 35.152,56 € πλέον Φ.Π.Α. 2.258,74 €) αφορούν έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 φορολογικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας μικρότερης των 5.000,00 € ανά συναλλαγή, σε δώδεκα (12) πελάτες για υπηρεσίες μίσθωσης επιπλωμένων διαμερισμάτων (κατοικιών), συνολικής καθαρής αξίας 29.237,06 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.874,24 €, και η μη έκδοση Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 5.915,50 €, πλέον Φ.Π.Α. 384,50 €, σε έναν (1) πελάτη για υπηρεσίες μίσθωσης επιπλωμένων διαμερισμάτων (κατοικιών). Από το ως άνω συνολικό ποσό, καταθέσεις συνολικής αξίας 9.298,39 € αφορούν εισπράξεις πελατών για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

β) Εισπράξεις από πελάτες μέσω καρτών πληρωμής (χρεωστικών, πιστωτικών κ.τ.λ.) ύψους 55.055,72 € τα οποία εφόσον δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και θεωρούνται κέρδος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21§1 του ν. 4172/2013.

γ) Καταθέσεις ποσού 127.487,73 € με κυριότερη αιτία συναλλαγής «Ο ΙΔΙΟΣ», οι οποίες δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και θεωρούνται κέρδος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, με την αξιοποίηση του ανωτέρω συστήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε για τον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, εισοδήματα ύψους 162.266,97 €, τα οποία προκύπτουν ως εξής:

α) Ονομαστικές καταθέσεις πελατών συνολικής αξίας 42.658,01 € εκ των οποίων οι καταθέσεις συνολικής αξίας 15.855,01 € αφορούν έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 φορολογικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας μικρότερης των 5.000,00 € ανά συναλλαγή, σε επτά (7) πελάτες για υπηρεσίες μίσθωσης επιπλωμένων διαμερισμάτων (κατοικιών), συνολικής καθαρής αξίας 14.031,02 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.823,99 €. Από το ως άνω συνολικό ποσό, καταθέσεις συνολικής αξίας 26.803,00 € αφορούν εισπράξεις πελατών για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

β) Εισπράξεις από πελάτες μέσω καρτών πληρωμής (χρεωστικών, πιστωτικών κ.τ.λ.) ύψους 50.026,19 € τα οποία εφόσον δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και θεωρούνται κέρδος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21§1 του ν. 4172/2013.

γ) Καταθέσεις ποσού 69.582,77 € με κυριότερη αιτία συναλλαγής «Ο ΙΔΙΟΣ» ή «Κατάθεση» ή «Κατάθεση μετρητών», οι οποίες δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του

προσφεύγοντα, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και θεωρούνται κέρδος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, ο έλεγχος πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως προβλέπονται από την Α. 1293/23-07-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με τις οποίες διαπιστώθηκαν τα εξής:

Φορολογικό έτος 2015

α) Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 35.152,56 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

β) Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ιδιόχρηση) ποσού 8.769,52 € ($292.317,33 \times 3\%$), έναντι του ποσού 1.140,00 € που είχε δηλώσει ο ίδιος.

γ) Λογιστικές διαφορές από

- Μη εκπιπόμενες δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας (ΔΕΗ) ποσού 684,16 €
- Μη εκπιπόμενες ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ ποσού 4.212,03 €
- Μη εκπιπόμενες αποσβέσεις παγίων ποσού 45.802,40 €

Φορολογικό έτος 2016

α) Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 14.031,02 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

β) Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ιδιόχρηση) ποσού 8.769,52 € ($292.317,33 \times 3\%$), έναντι του ποσού 1.140,00 € που είχε δηλώσει ο ίδιος.

γ) Λογιστικές διαφορές από

- Μη εκπιπόμενες δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας (ΔΕΗ) ποσού 181,31 €
- Μη εκπιπόμενες ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ ποσού 1.625,85 €
- Μη εκπιπόμενες αποσβέσεις παγίων ποσού 24.903,13 €

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013, όταν το τεκμαρτό εισόδημα είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα, υπολογίζεται εναλλακτική ελάχιστη φορολόγηση. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε τις ετήσιες δαπάνες του προσφεύγοντα για απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής στα οποία περιλαμβάνονται και τα ποσά των οικείων τόκων. Από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων αλλά και από τα στοιχεία που απέστειλαν τα Πιστωτικά και Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα στον έλεγχο, διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2015, η εξόφληση τοκοχρεωλυτικών δόσεων δανείου ποσού 29.124,74 € και 44.110,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 73.235,14 € στην Τράπεζα Eurobank Εργασίας. Τα ανωτέρω ποσά δεν είχαν καταχωρηθεί στον κωδικό 727 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος «τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής». Για το φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκε η εξόφληση τοκοχρεωλυτικών δόσεων δανείου ποσού 6.389,70 € και 43.257,85 €, ήτοι συνολικής αξίας 49.647,55 € στην Τράπεζα Eurobank Εργασίας. Από τα ανωτέρω ποσά είχε καταχωρηθεί στον κωδικό 727 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος «τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής», μόνο το ποσό των 6.389,70 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4172/2013, ως ετήσιες δαπάνες λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, ήτοι τα λογιστικά αρχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο δαπάνες ανέγερσης οικοδομών για το έργο «Συγκρότημα δύο ισόγειων λιθόκτιστων κατοικιών, η μία με υπόγειο, Ν. 3044/02 παρ. 3 άρθρ.

8, ΦΕΚ 197/Α/02) και δύο πισίνες». Ακόμη ο προσφεύγων είχε ενταχθεί σε επενδυτικό σχέδιο για το ανωτέρω έργο με τίτλο «.....». Από τα ανωτέρω στοιχεία σε συνδυασμό με το με αριθ. πρωτ./9-10-2020 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Αγροτικής Πολιτικής και Διαχείρισης Κοινοτικών Πόρων του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση δαπανών ύψους 111.381,59 € για το φορολογικό έτος 2015 και 89.954,24 € για το φορολογικό έτος 2016. Οι εν λόγω δαπάνες δεν είχαν δηλωθεί στον κωδικό 736 των αντίστοιχων φορολογικών δηλώσεων. Ακόμη, όπως αναφέρει και ο έλεγχος, στις εν λόγω δαπάνες δεν έχουν συμπεριληφθεί οι δαπάνες αγοράς πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης, οι οποίες εξαιρούνται από τις διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προσδιόρισε το σύνολο της ετήσιας δαπάνης για την απόκτηση περιουσίας σε 184.616,73 € για το φορολογικό έτος 2015, και 139.601,79 € για το φορολογικό έτος 2016. Ως εκ τούτου, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα για το έτος 2015 προσδιορίστηκε σε 198.256,73 € έναντι του 13.640,00 € που είχε δηλώσει ο ίδιος, και για το έτος 2016 το αντίστοιχο φορολογητέο εισόδημα ανήλθε σε 153.241,79 € έναντι του 20.029,70 € που είχε δηλωθεί από τον ίδιο.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων για το φορολογικό έτος 2015, κατά το μέρος που αφορούν το ποσό των 127.487,73 € λόγω αδυναμίας προηγούμενης ακρόασης, διότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που του απεστάλη περιείχε λάθος επί της άθροισης των συναλλαγών με την αιτιολογία «Ο ΙΔΙΟΣ» και δεν παρείχε επαρκείς πληροφορίες. Ωστόσο το με αριθ./23-04-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου περιείχε όλες τις επίμαχες καταθέσεις (σελ. 16-19 για το έτος 2015), ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να υποβάλει επαρκώς τις απόψεις του, και επομένως ο ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται αναλήψεις προηγούμενων ετών, ήτοι από το έτος 2012 έως και τα ελεγχόμενα έτη, και επανακαταθέσεις κατά τα ίδια ως άνω έτη, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη εις χείρας του μετρητών και ως εκ τούτου, την δυνατότητα επανακατάθεσης αυτών, προκειμένου οι επανακαταθέσεις να μην θεωρηθούν προσάυξηση περιουσίας.

Για τον λόγο αυτόν, στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής του, περιλαμβάνει πίνακα στον οποίο εμφανίζονται: το πιστωτικό ίδρυμα, ο τραπεζικός λογαριασμός, η ημερομηνία συναλλαγής, οι αναλήψεις χρηματικών ποσών, οι καταθέσεις μέρους αυτών και το προοδευτικό υπόλοιπο των εις χείρας του διαθέσιμων μετρητών.

Σύμφωνα με τον πίνακα αυτόν, τα διαθέσιμα εις χείρας του μετρητά ανέρχονται:

- α) στις 28-12-2012 σε 69.128,67 €
- β) στις 27-12-2013 σε 106.425,38 €
- γ) στις 10-12-2014 σε 233.205,06 €
- δ) στις 28-12-2015 σε 207.913,98 €
- ε) στις 23-12-2016 σε 143.104,37 €

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φερόμενη από τον έλεγχο προσάυξηση περιουσίας του, προέρχεται από το διαθέσιμο εις χείρας του υπόλοιπο μετρητών. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν

αναφέρεται στις δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει κατά τα έτη αυτά. Όπως αναφέρει ο έλεγχος στην αντίστοιχη Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από το έτος 2012 έως το έτος 2014 ο προσφεύγων έχει καταβάλει για τοκοχρεωλυτικές δόσεις δανείων το ποσό των 186.041,30 €.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν του ζητήθηκε να προσκομίσει πίνακα διάθεσης μετρητών ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο χωρίς όμως να προσκομίζει και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του κάποιο επιπλέον στοιχείο, παρά μόνο τα ίδια στοιχεία που είχε προσκομίσει και στον έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, λανθασμένα, θεωρεί ότι οι πληρωμές των τοκοχρεωλυτικών δόσεων πραγματοποιήθηκαν από τις αναλήψεις μετρητών, ωστόσο εκείνες πραγματοποιήθηκαν απ' ευθείας από κεφάλαια που υπήρχαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ωστόσο, δεν προσκομίζει κάποιο έγγραφο που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του.

Επειδή, όπως επίσης αναφέρεται στην Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, σε προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πύργου (υπ' αριθ./2017 εντολή ελέγχου), ο προσφεύγων είχε προσκομίσει όλες τις φορολογικές δηλώσεις από το οικονομικό έτος 1997 έως το οικονομικό έτος 2015 καθώς και έντυπο ανάλωσης κεφαλαίου με το οποίο το είχε συμπληρώσει ως υπόλοιπο την 31-12-2012 το ποσό των 24.700,91 €, το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε σε 13.853,01 € και αναλώθηκε εξ ολοκλήρου κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2013. Επομένως, την 31-12-2014 δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση που θα μπορούσε να επικαλεστεί ο προσφεύγων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Επειδή, από τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος για τα έτη 2015 και 2016, προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε καταθέσεις με μετρητά σε τραπεζικούς λογαριασμούς προμηθευτών του.

Επειδή, από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ήδη αναλώσει τα ποσά που έκανε ανάληψη προς κάλυψη των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, επομένως δεν απέμειναν χρήματα για να επανακαταθέσει όπως ισχυρίζεται ο ίδιος.

Επειδή, σχετικά με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού που πραγματοποίησε ο έλεγχος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι φορολογείται δύο φορές για την ίδια οικονομική ύλη, δεδομένου ότι προσδιορίζεται φορολογητέα ύλη βάσει και των τεκμηρίων αλλά και των τραπεζικών καταθέσεων.

Επειδή, ο έλεγχος αφού διαπίστωσε ότι το τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντα είναι υψηλότερο από το συνολικό πραγματικό εισόδημά του (άρθρο 30 του ν. 4174/2013), τον φορολόγησε με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 34 του ίδιου νόμου. Επομένως, οι ισχυρισμοί του αβασίμως προβάλλονται και ως εκ τούτου απορρίπτονται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν κατά τον έλεγχο, ευθύνη έχει ο λογιστής του ο οποίος και την έχει αναλάβει.

Επειδή, με τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση της μεταξύ των μερών σύμβασης από το λογιστή, και δημιουργεί ευθύνη αυτού προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη και τελεί σε αιτιώδη σύνδεσμο με την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά του λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 330, 297 και 298 ΑΚ, όχι δε αδικοπραξία με την έννοια του άρθρου 914 ΑΚ, αφού η παράβαση αυτή δεν νοείται χωρίς την μεταξύ των συμβληθέντων μερών σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών. Το πταίσμα και η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, Β' Οκτωβρίου 2011, σελ. 1554).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010) ορίζεται ότι:

«3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

Επειδή, η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ευθύνης του λογιστή κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο διαφορετικό από αυτά που είχε στην διάθεσή του και ο έλεγχος, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναιτιολόγητοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από 30-06-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Α)/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015

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

Διαφορά φόρου	56.619,89 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	28.309,95 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	11.799,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	96.729,73 €

Β)/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	46.874,11 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	23.437,06 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	10.965,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.276,45 €

Γ)/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015

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

Διαφορά φόρου: 2.517,67 €

Δ)/02-07-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου: 4.341,70 €

Ε)/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 7§ 3 & 5 του ν. 4337/2015: 1.478,83 €

ΣΤ)/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 400,00 €

Ζ)/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 3.300,00 €

Η)/02-07-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013: 912,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.