



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-05-2023

Αριθμός απόφασης: 1242

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «....., με Α.Φ.Μ.», με έδρα την, Λεωφόρος, περιοχή, κατά των: α) με αριθ. /23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2016, β) με αριθ. /23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01-31/12/2016, γ) με αριθ. /23-12-

2022 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολ. έτους 2016 και δ) με αριθ. /23-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολ. έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και τις από 23-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με Α.Φ.Μ.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ. /23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 486.038,82€, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 243.019,41€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 106.303,43€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **835.361,66€**.

- Με την με αριθ. /23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο, ποσού 23.689,98€, πλέον προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ., ποσού 4.474,85€, πλέον ποσού που επεστράφη αδικαιολόγητα 15.781,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **43.946,41€**.

- Με τον με αριθ. /23-12-2023 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 19.735,77€, λόγω μη έκδοσης (396) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 166.101,42€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 8, 11, 12, 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής:

α) μη έκδοση (1) στοιχείου παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 39.277,90€ * 23% = 9.033,91€ Φ.Π.Α * 50% = 4.516,95€, για τη φορολογική περίοδο από 01/01 - 24/07/2016 και

β) μη έκδοση (395) φορολογικών στοιχείων πώλησης εμπορευμάτων καθαρής αξίας 236.823,52€ * 24% = 30.437,64€ Φ.Π.Α. * 50% = 15.218,82€, για τη φορολογική περίοδο από 25/07 - 31/12/2016.

- Με την με αριθ. /23-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στα με αρ. πρωτ. /27-09-2022 και /04-11-2022 αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 5 παρ. 14 του ν. 4308/2014 και των άρθ. 13, 14, 23, 24 και 62 του ν. 4987/2022 Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθ. 54 παρ. 1 περ. δ' & παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ..

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων των από 23-12-2022 οικείων εκθέσεων ελέγχου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /11-05-2021 εντολής ελέγχου της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 [συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων του άρθ. 21 παρ. 4, (κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που αντλήθηκαν από το Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.)], του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Η ύπαρξη ωφέλειας για την προσφεύγουσα οντότητα από την διαγραφή της υποχρέωσής της για εξόφληση της προμηθευτριάς της εταιρείας «..... ΟΕ». Ειδικότερα βάσει προσκομισθείσας καρτέλας πελάτη της ως άνω εταιρείας, λογαριασμός «30.00.00.0032» φορολογικού έτους 2016 στην οποία δεν είχε πραγματοποιηθεί εγγραφή ανοίγματος του λογαριασμού με το υπόλοιπο της 31/12/2015, ο έλεγχος θεώρησε ότι η πιστώτρια εταιρεία μηδένισε την απαίτησή της και δήλωσε την πρότασή της προς τον προσφεύγοντα για άφεση χρέους, ποσού ύψους 879.304,25€.

Ο έλεγχος επίσης, σε απάντηση στα υπομνήματα του προσφεύγοντα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, θεωρεί ότι οι επιταγές που προσκόμισε ο προσφεύγων που αφορούν σε εξόφληση της ανωτέρω εταιρείας και οι οποίες έχουν εκδοθεί σε άτακτα χρονικά διαστήματα και ως επί τω πλείστον μεταγενέστερα της γνωστοποίησης της εντολής ελέγχου, αποτελεί ενέργεια στα πλαίσια «τεχνητής διευθέτησης» κατά τις διατάξεις του άρθ. 38 του ν. 4987/2022.

Το ποσό αυτό, για το οποίο ο έλεγχος θεώρησε ότι η πιστώτρια παραιτήθηκε από την είσπραξή του στα πλαίσια αμοιβαίας επαγγελματικής συμφωνίας, κρίθηκε ότι αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 6 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα εμφανίζει στον λογαριασμό του αναλυτικού καθολικού 50.90.00.0000 «.....» πιστωτικό υπόλοιπο την 31-12-2016 ύψους 927.616,00€. Βάσει της καρτέλας 30.00.00.0032 «.....», της προμηθευτριάς της εταιρείας «..... ΟΕ», υπογεγραμμένης από τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, προκύπτει ότι

το χρεωστικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα ανέρχεται σε 879.304,25€.

Ο έλεγχος θεώρησε ότι από το ποσό των 927.616,00€, ποσό 879.304,25€ αφορά σε οφειλή προς την εταιρεία «..... ΟΕ», ενώ η διαφορά μεταξύ των ύψους, 48.311,81€ αφορά σε μη δηλωθέντα έσοδα από παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας (καθαρή αξία 39.277,90€, πλέον Φ.Π.Α. 9.033,91€ = 48.311,81€), τα οποία προσαυξάνουν τα αντίστοιχα τα συνολικά της έσοδα.

β) Η παραγωγή 258 παραχθέντων προϊόντων τα οποία δεν περιελήφθησαν στην απογραφή της 31-12-2016, συνολικής καθαρής αξίας 104.774,10€. Από το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών της προσφεύγουσας οντότητας προέκυψε ότι η συνολική ποσότητα παραχθέντων προϊόντων εντός του 2016 ανήλθε σε 2.068 τεμάχια. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις πωλήσεις, τις επιστροφές και την απογραφή της 31-12-2016, θεώρησε ότι τα 258 τεμάχια πωλήθηκαν χωρίς την έκδοση τιμολογίων, η καθαρή αξία των οποίων προσαυξάνει τα έσοδά της.

γ) Εμπορεύματα που απογράφονται την 31-12-2015 και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή της 31-12-2016, συνολικής καθαρής αξίας 5.901,88€, για τα οποία θεωρήθηκε ότι πουλήθηκαν μέσα στο έτος χωρίς την έκδοση παραστατικού και τα οποία προσαυξάνουν τα έσοδά της.

δ) Διαφορά στην ποσότητα των εμπορευμάτων της απογραφής της 31-12-2016, κατόπιν ελέγχου συνολικής καθαρής αξίας 11.087,66€, για τα οποία θεωρήθηκε ότι πουλήθηκαν μέσα στο έτος χωρίς την έκδοση παραστατικού και τα οποία προσαυξάνουν τα έσοδά της.

ε) Πωλήσεις τρίτων για λογαριασμό της προσφεύγουσας οντότητας, με το Δ.Α./07-12-2016, συνολικής καθαρής αξίας 5.059,08€, για τα οποία θεωρήθηκε ότι πουλήθηκαν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων καθώς δεν προσκομίστηκε δελτίο επιστροφής ούτε απογράφηκαν την 31-12-2016 και τα οποία προσαυξάνουν τα έσοδά της.

(Συνολική αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων: 39.277,90€ + 104.774,10€ + 5.901,88€ + 11.087,66€ + 5.059,08€ = 166.100,62€.)

Για τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθ. 58^Α του Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2022) –Οριστ. Προσδιορ. Προστίμου αριθ./2022.

στ) Συνολική ζημιά ύψους 28.062,20€, που προέκυψε από πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων σε τιμές κάτω του κόστους είτε σε συνδεδεμένες, είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες), την οποία ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη δαπάνη και αναμόρφωσε τα καθαρά κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία της.

ζ) Ποσό 9.329,59€ που αφορά σε διαφορά αποτίμησης αποθεμάτων μεταξύ απογραφής έναρξης 01-01-2016 και λήξης 31-12-2016, με την οποία ο έλεγχος προσαύξησε τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς η απογραφή λήξης επηρεάζει το κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια τα αποτελέσματα της χρήσης.

η) Πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες μέσω του συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, άγνωστης πηγής ή αιτίας, που δεν αιτιολογήθηκαν, συνολικού ποσού 4.527,49€, που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και για τις οποίες συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013.

θ) Την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση κατοικιών και καταστημάτων, ποσού 3.631,50€ (από κατοικίες) και ποσού (2.187,00€ (από καταστήματα), ήτοι συνολικού ποσού 5.818,50€.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

	2016	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	Εισόδημα από ακίνητα	5.535,12	11.062,70€
2	Τόκοι	299,02€	299,02€
3	ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	15.029,49€	15.029,49€
4	ΑΦΕΣΗ ΧΡΕΟΥΣ φορολογία βάσει της παρ. 6 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013		879.304,25€
5	ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ		
	Μη έκδοση (1) φορολ. στοιχείου παροχής υπηρεσιών		39.277,90€
	Μη έκδοση (258) φορολ. στοιχείων για παραχθέντα προϊόντα εντός του 2016 που δεν απογράφησαν 31/12/2016		104.774,10€
	Μη έκδοση φορολ. στοιχείων για εμπορεύματα που απογράφονται 01/01/2016 και δεν απογράφονται 31/12/2016		5.901,88€
	Μη έκδοση φορολ. στοιχείων που προκύπτει από διαφορά απογραφέντων εμπορευμάτων την 31/12/2016		11.087,66€
	Μη έκδοση φορολ. στοιχείων - πωλήσεις τρίτων για λογαριασμό της προσφεύγουσας με βάση το Δ.Α./07-12-2016		5.059,08€
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ εσόδων που δεν δηλώθηκαν		166.101.42€

6	Διαφορά από το κόστος πωληθέντων		9.329,59€
7	Μη εκπιπόμενες δαπάνες – πωλήσεις κάτω του κόστους		28.062,20€
8	Προσαύξηση περιουσίας παρ. 4 άρθ. 21 ν. 4172/2013		4.527,49€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή νομιμοτόκως από της καταβολής του, οποιουδήποτε ποσού έχει καταβάλει ή θα καταβάλει στο εξής στο Ελληνικό Δημόσιο, ισχυριζόμενος τα εξής:

- Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου σχετικά με το πιστωτικό υπόλοιπο της εταιρείας «..... ΟΕ» - Αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου περί δήθεν άφεσης χρέους – διαγραφής υπολοίπου ποσού 879.304,25€. Αντιθέτως ανά τα επόμενα έτη πραγματοποιήθηκαν καταβολές έναντι εξόφλησής του, που δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.
- Μη συνδρομή προϋποθέσεων περί «τεχνητής διευθέτησης άρθ. 38 του Κ.Φ.Δ..
- Εσφαλμένα τα πορίσματα του ελέγχου σχετικά με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθαρού ποσού 39.277,90€ (πλέον Φ.Π.Α. 9.033,91€, σύνολο 48.311,81€). Απορίας άξιο πως ο έλεγχος θεωρεί από τη μία, ότι το υπόλοιπό του προς την εταιρεία «..... ΟΕ» είναι ανύπαρκτο και διαγραφέν, και από την άλλη ότι η διαφορά στα βιβλία της μεταξύ της επιχείρησής του και της ανωτέρω εταιρείας αφορά σε έσοδα χωρίς την έκδοση παραστατικού.

Το υπόλοιπο στα βιβλία της προσφεύγουσας μεταφέρεται αυτούσιο από την χρήση 2015, την οποία έχει ελέγξει η ίδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), χωρίς ωστόσο να προβεί σε αμφισβήτηση σχετικά με την ύπαρξη του και την υποχρέωση της προσφεύγουσας για την εξόφληση του.

Λανθασμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι 258 προϊόντα δήθεν παραχθέντα εντός του 2016 έχουν πωληθεί άνευ παραστατικού (συνολικής αξίας 104.774,10€). - Μη υποχρέωση τήρησης βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και βιβλίου αποθήκης σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. - Δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλίο, αλλά συνταγές παραγωγής με τον ενδεικτικό αριθμό τεμαχίων που παράγονται βάσει πρώτων και βοηθητικών υλών, ως προϋπολογιστικό στοιχείο. Η επιχείρησή του παρήγαγε 1.810 τεμάχια εντός της χρήσης και όχι 2.068. Ασαφές το συμπέρασμα του ελέγχου, καθώς δεν προσδιορίζει ποια είδη είναι αυτά. Συγχρόνως του στερεί το δικαίωμα αποτελεσματικής προηγούμενης ακρόασης. - Ατεκμηρίωτος ο προσδιορισμός του κόστους ανά τεμάχιο σε 369,25€ (και μετατροπή σε έσοδο), καθώς δεν υποχρεούται να τηρεί

βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου, ώστε να παρακολουθεί ημερησίως την διαδικασία παραγωγής των προϊόντων. Συνεπώς δεν αποτυπώνεται ούτε παρακολουθείται λογιστικά η επιπλέον της συνηθισμένης φύρα, το κακοκατασκευασμένο προϊόν, η κακή πρώτη ύλη που δεν μπορεί να αξιοποιηθεί. - Όλα αυτά τα αποτελέσματα καταγράφονται στο τέλος της χρήσης.

- Εκ παραδρομής δεν απογράφηκαν προϊόντα αξίας 5.901,88€.
- Εκ παραδρομής δεν εκδόθηκαν δελτία αυτοπαράδοσης για δωρεάν παρεχόμενα προϊόντα, αξίας 11.087,66€.
- Λανθασμένη η διαπίστωση του ελέγχου ότι προκύπτουν διαφοροποιήσεις στην απογραφή των ειδών, συνολικής αξίας 9.329,5€, θεωρώντας ότι τα προϊόντα απογράφονται σε 2 ή περισσότερες τιμές, καθώς τα προϊόντα αυτά είναι διαφορετικά μεταξύ τους ως προς τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και το μέγεθός τους. Κακώς ο έλεγχος βγάζει διαφορές λαμβάνοντας υπόψη τη μεγαλύτερη τιμή ενώ θα μπορούσε να λάβει τη μέση τιμή.
- Κακώς του προσδιορίστηκε εισόδημα ποσού 3.631,50€ από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων (κατοικίες) που κατά το έτος 2016 ήταν κενά. Τα αιτηθέντα στοιχεία τα οποία ζητήθηκαν από τον έλεγχο δεν ανευρέθηκαν στο αρχείο του.
- Κακώς του προσδιορίστηκε εισόδημα ποσού 2.187,00€ από δωρεάν παραχώρηση καταστημάτων. Το κατάστημα αυτό ιδιοχρησιμοποιήθηκε για αποθήκη του αρχείου της επιχείρησης. Το τεκμαρτό εισόδημα είναι από τη μία πλευρά έσοδο και από την άλλη έξοδο και αναγνωρίζεται ανεξάρτητα εάν αυτή η λογιστική κίνηση έχει καταγραφεί ή όχι στα λογιστικά βιβλία (Σχετ. Εγκύκλιος Ε. 2156/2019 και αποφάσεις Δ.Ε.Δ. Αθήνας: 1200/2019, 3696/2019, 2322/2019, 3244/2019, 3045/2019 και 3046/2019).
- Όσον αφορά στις πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4, συνολικού ποσού 4.527,49 €, αφορούν σε καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από διαθέσιμα χρηματικά υπόλοιπα που διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος. Σε αντίθεση με αποφάσεις του ΣΤΕ και της Δ.Ε.Δ. η κλήση για αιτιολόγηση ποσών κάτω των 1.000,00€.
- Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλογίζει διαφορά ποσού 28.062,20€ λόγω απόρριψης ζημίας προερχόμενης από πωλήσεις κάτω του κόστους, οι οποίες έγιναν λόγω παλαιότητας των εμπορευμάτων, ώστε αυτά να διατεθούν (εκποίηση). (βλ. Δ.Ε.Δ. 4976/2018).
- Ο έλεγχος αποτυγχάνει να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που φέρει σχετικά με τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και ταυτοχρόνως τυγχάνουν πλημμελώς αιτιολογημένες και οι συνοδευτικές εκθέσεις ελέγχου. Το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση, φέρει, κατ' αρχήν η Φορολογική Διοίκηση (Δ.Ε.Δ. ΑΘ. 977/2019 & 1837/19.05.2022).

Η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995).

- Μη νόμιμη η έκδοση της τέταρτης προσβαλλόμενης λόγω μη συνδρομής προϋποθέσεων έκδοσής της - Μη κοινοποίηση προσωρινής πράξης προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 - Παράβαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί δήθεν άφεσης χρέους της εταιρείας «..... ΟΕ» ποσού ύψους 879.304,25€.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«6. Η ωφέλεια επιχείρησης που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, η οποία λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους συνεργασίας, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την επιφύλαξη των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 62 του ν. 4389/2016.».

(Η παρ. 6 τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 10 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και εφαρμόζεται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12-12-2019, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου).

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της παρ. 6 του άρθ. 21 του ως άνω νόμου: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 10, με τις οποίες τροποποιείται το άρθρο 21 ΚΦΕ, διευκρινίζεται η φορολογική αντιμετώπιση της ωφέλειας που προκύπτει στην επιχείρηση από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη απαίτησής της, η οποία πραγματοποιείται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού. Οι συμφωνίες αυτές δύναται να έχουν τη μορφή γραπτού ιδιωτικού συμφωνητικού βάσει του οποίου είναι δυνατόν να συμφωνείται η διαγραφή μέρους της απαίτησης με σκοπό να εξασφαλιστεί η αποπληρωμή του εναπομένοντος ποσού (άφεση χρέους υπό αίρεση) ή με τη μορφή συμβιβασμών, δικαστικών για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ουσιαστικού δικαίου (π.χ συμβιβασμοί που γίνονται με δήλωση κατ' άρθρο 293 ΚΠολΔικ, συμβιβασμός που περιέχεται σε πρακτικά ενώπιον του Ειρηνοδίκη κατ' άρθρο 209 παράγραφος 2 ΚΠολΔικ, συμβιβασμός που περιέχεται στα πρακτικά της παραγράφου 3 του άρθρου 214 Α και παράγραφος 5 του άρθρου 214 Β).....».

Επειδή σύμφωνα με τις καρτέλες του λογαριασμού 50.90.00.000 «..... ΟΕ» που προσκόμισε ο προσφεύγων, την 01-01-2015, εκ μεταφοράς από το 2014, το πιστωτικό υπόλοιπο ανέρχεται στο ποσό των 942.616,06€.

- Στις 13-03-2015 ο εν λόγω λογαριασμός χρεώνεται με το ποσό των 15.000,00€ και το πιστωτικό υπόλοιπο διαμορφώνεται την 31-12-2015 στις 927.616,06€. Το ποσό αυτό

- μεταφέρεται αυτούσιο την 01-01-2016 και παραμένει το ίδιο καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2016. Το ίδιο ως άνω αυτό ποσό μεταφέρεται και την 01-01-2017.
- Κατά την χρήση 2017 εκδίδεται μεταχρονολογημένη επιταγή ποσού 10.000,00 € με αριθμό και με ημερομηνία 30.10.2017, η οποία εξοφλείται την 30-10-2017. Η εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης έγινε την 30-05-2017 (λόγω της μεταχρονολογημένης επιταγής) με το παραστατικό Έχει υποβληθεί αντίγραφο της εκδοθείσας επιταγής και το extrait της του Καταστήματος με αριθ., στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός όψεως της επιχείρησης με αριθμό, στο οποίο (extrait) φαίνεται η εξόφληση της επιταγής.
 - Συνεπώς το υπόλοιπο μειώνεται στο ποσό των 917.616,06 ευρώ την 31-12-2017 και μεταφέρεται την 01-01-2018. Μέσα στο 2018 δεν υπάρχει καμία κίνηση και το ίδιο ποσό μεταφέρεται την 01-01-2019.
 - Κατά την χρήση 2019 γίνεται ένας συμψηφισμός ανταπαιτήσεων, την 31-12-2019 ποσού 1.000,00€ και με την κίνηση αυτή μηδενίζει το υπόλοιπο του λογαριασμού πελάτης «..... ΟΕ» και μειώνεται το ποσό της οφειλής κατά 1.000,00 € και το υπόλοιπο την 31-12-2019 διαμορφώνεται στο ποσό των 916.616,06 ευρώ.
 - Κατά την χρήση 2020 εκδίδεται η υπ' αριθ. επιταγή με ημερομηνία 18-11-2020 αξίας 10.000,00€, η οποία εξοφλείται κανονικά την 18-11-2020. Η εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης έγινε την 18-11-2020, με το παραστατικό Έχει υποβληθεί αντίγραφο της εκδοθείσας επιταγής και το extrait της με αριθμό, στην οποία τηρείται ο λογαριασμό με αριθμό στο οποίο extrait φαίνεται η εξόφληση της επιταγής. Συνεπώς το υπόλοιπο της 31-12-2020 μειώνεται στο ποσό των 906.616,06 € και μεταφέρεται την 01-01-2021.
 - Κατά την χρήση 2021 εκδίδεται η υπ' αριθ. επιταγή με ημερομηνία 09-02-2021 αξίας 42.000,00€, η οποία εξοφλείται κανονικά την 09-02-2021. Η εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης έγινε την 09-02-2021 με το παραστατικό Έχει υποβληθεί αντίγραφο της εκδοθείσας επιταγής και το extrait της του καταστήματος με αριθμό, στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός όψεως της επιχείρησης με αριθμό στο οποίο φαίνεται η εξόφληση της επιταγής. Μετά την καταβολή το υπόλοιπο της 31-12-2021 μειώνεται στο ποσό των 864.616,06 € και μεταφέρεται την 01-01-2022.
 - Κατά την χρήση (2022) έχουν εκδοθεί δύο επιταγές η υπ' αριθ. με ημερομηνία 24-11-2022 αξίας 15.000,00€ και η υπ' αριθ. με ημερομηνία 28-11-2022 αξίας 20.000,00€, οι οποίες εξοφλήθηκαν. Οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης έγιναν με τα παραστατικά/23-11-2022 και/28-11-2022. Έχουν υποβληθεί αντίγραφα των εκδοθεισών επιταγών και τα αποδεικτικά εξόφλησης των επιταγών (extrait) της

..... του Καταστήματος με αριθμό, στον οποίο τηρείται ο λογαριασμός όψεως με αριθμό Το τρέχον υπόλοιπο του λογαριασμού ανέρχεται στο ποσό των 829.616,06€.

Επειδή, από τις προεκτεθείσες, έστω και άτακτες καταβολές, δεν συνάγεται αναμφίβολα το συμπέρασμα ότι, αφενός η πιστώτρια εξέφρασε τη βούλησή της για άφεση χρέους και αφετέρου ότι η οφειλέτρια συναίνεσε σε ένα τέτοιο ενδεχόμενο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 454 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι:

«Όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους, ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής.»

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 426/2004, κρίθηκε ότι: *«...Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 454 ΑΚ όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει, ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής. Για τη σύναψη της σύμβασης άφεσης χρέους δεν απαιτείται η τήρηση κάποιου τύπου εκτός αν γίνεται για αιτία για την οποία απαιτείται η τήρηση ουσιαστικού τύπου, οπότε στην περίπτωση αυτή ο ίδιος τύπος απαιτείται και για την άφεση χρέους, με ποινή ακυρότητας, η άφεση δε του χρέους, μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, που συνάγεται από τις εν γένει περιστάσεις. Πάντως η επί μακρόν χρόνο αζητησία του χρέους από μέρους του δανειστή δεν μπορεί μόνη της να εκληφθεί ως σιωπηρή σύμβαση άφεσης.»*

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 934/2014, κρίθηκε ότι: *«.... Εξάλλου, κατά τη διάταξη του άρθρου 454 ΑΚ όταν ο δανειστής συμφωνήσει με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίσει ότι δεν υπάρχει το χρέος, επέρχεται απόσβεση της ενοχής. Από τη διάταξη αυτή σαφώς συνάγεται ότι, η άφεση χρέους, η οποία είναι σύμβαση μεταξύ δανειστή και οφειλέτη, με την οποία ο πρώτος παραιτείται από την ενοχική αξίωση που έχει κατά του δευτέρου, έχει ως αποτέλεσμα την άμεση απόσβεση της ενοχής. Έτσι, ο δανειστής δεν δικαιούται πλέον να ασκήσει το δικαίωμα που πηγάζει απ' αυτήν την ενοχή. Αν δε, παρόλα αυτά, το ασκήσει αποκρούεται επιτυχώς με την από το άρθρο αυτό (454 ΑΚ) παρακωλυτική της ασκήσεως του δικαιώματος σχετική ένσταση. Η σύμβαση δε αυτή περί αφέσεως χρέους καταρτίζεται με άτυπη δήλωση του δανειστή προς τον οφειλέτη, η οποία μπορεί να γίνει ακόμη και σιωπηρά, αρκεί να είναι σαφής και αναμφίβολη, όπως συμβαίνει με κάθε απαλλοτρίωση περιουσίας και μάλιστα με κάθε παραίτηση από δικαίωμα (ΑΠ 426/04).....»*

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 1694/2017, κρίθηκε ότι: «... Με την άφεση χρέους ο δανειστής παραιτείται από το ενοχικό δικαίωμα, δηλαδή από την απαίτησή του κατά του οφειλέτη για να αποσβεσθεί η ενοχή και να απαλλαγεί ο οφειλέτης από την υποχρέωση της παροχής. Ως παραίτηση δε από ενοχικό δικαίωμα μπορεί να γίνει μόνο με σύμβαση. Η σύμβαση αυτή είναι αναιτιώδης και δεν απαιτείται για το κύρος της τήρηση τύπου και έτσι μπορεί να συναφθεί ρητά, αλλά και να συναχθεί σιωπηρά από πραγματικά γεγονότα. Πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολη και δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται.

Επειδή, με την απόφαση του Αρείου Πάγου 513/2022, κρίθηκε ότι: «... Εφόσον η άφεση χρέους είναι σύμβαση, για τη σύναψή της πρέπει ο οφειλέτης να αποδεχθεί την παραίτηση του δανειστή. Η σιωπηρή παραίτηση, ως συνιστώσα εκποιητική δικαιοπραξία, πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολου, όπως κάθε απαλλοτρίωση περιουσίας και μάλιστα όπως κάθε παραίτηση από δικαιώματος και δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται.

Επειδή, η σύμβαση άφεσης χρέους, η οποία καταρτίζεται εγγράφως, ή με άτυπη δήλωση ή ακόμα και σιωπηρά, πρέπει να είναι σαφής και αναμφίβολη, με κάθε παραίτηση από το δικαίωμα και δεν είναι δυνατόν να τεκμαίρεται.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 254 του ν. 4072/2012, ορίζεται ότι:

«1. Δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης έχουν όλοι οι εταίροι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 257 του ν. 4072/2012, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε εταίρος έχει εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.»

Επειδή, βάσει της εκ νέου προσκομισθείσας καρτέλας 30.00.00.0032 «.....», της προμηθεύτριας εταιρείας « ΟΕ» φορολογικού έτους 2016 υπογεγραμμένης από

τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής κ., ο οποίος και δεσμεύει την εταιρεία, την οποία προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, προκύπτει ότι το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 30.00.00.0032 (ο οποίος και αποτυπώνει την απαίτηση της ΟΕ από τον προσφεύγοντα) ανέρχεται σε 879.304,25€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί «τεχνητής διευθέτησης άρθ. 38 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 38 του Κ.Φ.Δ.** «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων», ορίζεται ότι:

«...2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.».

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ως άνω άρθρου, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι η τμηματική καταβολή προς εξόφληση οφειλών προς τον πιστωτή αποτελεί τεχνητή διευθέτηση του άρθ. 38 του ν. 4987/2022.

Επειδή, ο προσφεύγων επίσης ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένο το πόρισμα του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθαρού ποσού 39.277,90€ (πλέον Φ.Π.Α. 9.033,91€, σύνολο 48.311,81€). Διερωτάται δε πως ο έλεγχος θεωρεί από τη μία, ότι το υπόλοιπό του προς την εταιρεία «..... ΟΕ» είναι ανύπαρκτο και διαγραφέν, και από την άλλη ότι η διαφορά στα βιβλία της μεταξύ της επιχείρησής του και της ανωτέρω εταιρείας αφορά σε έσοδα χωρίς την έκδοση παραστατικού.

Επειδή, βάσει της καρτέλας 30.00.00.0032 «.....», της προμηθεύτριας εταιρείας «..... ΟΕ» υπογεγραμμένης από τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής κ., που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, προκύπτει ότι το χρεωστικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα ανέρχεται σε 879.304,25€.

Ο έλεγχος θεώρησε ότι από το ποσό των 927.616,00€, ποσό 879.304,25€ αφορά σε οφειλή προς την εταιρεία «..... ΟΕ», ενώ η διαφορά μεταξύ των ως άνω ποσών ύφους, 48.311,81€ αφορά σε μη δηλωθέντα έσοδα από παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας (καθαρή αξία 39.277,90€, πλέον Φ.Π.Α. 9.033,91€ = 48.311,81€), τα οποία προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας οντότητας.

Επειδή, στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τους προμηθευτές της, από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες. Ειδικότερα το αντίτιμο των πραγματοποιούμενων πωλήσεων των εμπορευμάτων των τρίτων καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 50.90 "Τρίτοι - λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογαριασμό τους". Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τα αποδιδόμενα στους τρίτους ποσά, με τα εις βάρος τους σχετικά έξοδα και με την προμήθειά σας.

Επειδή, στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και κατ' εξαίρεση, για λόγους ενιαίας παρακολουθήσεως, ορισμένες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας έναντι πελατών της, που απορρέουν από τις πωλήσεις της. Ειδικότερα στο λογαριασμό 30.00 «πελάτες εσωτερικού» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, δεν μπορεί να συναχθεί ασφαλώς το συμπέρασμα, ότι η διαφορά που προκύπτει κατά την τήρηση των λογαριασμών από τον προμηθευτή και τον πελάτη οφείλεται σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, για την διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2012).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 23/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της. Συνεπώς, εν προκειμένω, αφενός δεν υφίσταται άφεση χρέους και αφετέρου δεν προκύπτει αιτιολογημένα η παράβαση της μη έκδοσης παραστατικού καθαρής αξίας 39.277,90€, πλέον Φ.Π.Α. 9.033,91€ = 48.311,81€. Ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται ούτε το οικείο πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, δεν προσαυξάνονται τα καθαρά κέρδη με το αντίστοιχο ποσό ούτε οι φορολογητέες εκροές και ο αντίστοιχος φόρος εκρών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κακώς του προσδιορίστηκε εισόδημα ποσού 2.187,00€ από δωρεάν παραχώρηση καταστήματος το οποίο ιδιοχρησιμοποιήθηκε για αποθήκη του αρχείου της επιχείρησης και ότι το τεκμαρτό αυτό εισόδημα είναι από τη μία πλευρά έσοδο και από την άλλη έξοδο και αναγνωρίζεται ανεξάρτητα εάν αυτή η λογιστική κίνηση έχει καταγραφεί ή όχι στα λογιστικά βιβλία (Σχετ. Εγκύκλιος Ε. 2156/2019 και αποφάσεις Δ.Ε.Δ. Αθήνας: 1200/2019, 3696/2019, 2322/2019, 3244/2019, 3045/2019 και 3046/2019).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1069/2015: «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν. [4172/2013](#))», διευκρινίζεται ότι:

«παρ. 1 δ. περ. ν.Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013. Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη.....».

Επειδή, η Ε 2156/2019, που επικαλείται ο προσφεύγων, σύμφωνα με την οποία, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίησηεκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων,

..... Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.»

Επειδή, η ως άνω εγκύκλιος αφορά αποκλειστικά στα νομικά πρόσωπα και όχι στις ατομικές επιχειρήσεις, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί, καθώς το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου για επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί εισόδημα από **ακίνητη περιουσία**, για το ίδιο το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 39§§1, 2 του ν. 4172/2013 και

επομένως κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα αυτό πρέπει να περιληφθεί στον πίνακα Δ2 “Εισόδημα από ακίνητη περιουσία” του εντύπου Ε1 της δήλωσης, ενώ η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη πρέπει να περιληφθεί στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης, στα οποία περιλαμβάνεται και το αντίστοιχο του εξόδου ισόποσο τεκμαρτό έσοδο, ενώ το τελευταίο, προκειμένου να μην φορολογηθεί δύο φορές δύναται να περιλαμβάνεται στα αφορολόγητα έσοδα του πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης των κερδών.

Ως εκ τούτου, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται από ατομική επιχείρηση, επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι το έσοδο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40§4 του ν. 4172/2013, ενώ το αντίστοιχο τεκμαρτό έξοδο αφαιρείται από το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, προκειμένου δε να εκπέσει ως δαπάνη πρέπει να συντρέχουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, ήτοι να έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα αρχεία της επιχείρησης (βιβλία ή δήλωση Ε3) και να μην υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Συνεπώς η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιοχρηση ακινήτων, στερεί από την ατομική επιχείρηση το δικαίωμα να εκπέσει τη δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή ο προσφεύγων δεν είχε καταχωρήσει στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ούτε σε οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό στοιχείο (π.χ. έντυπο Ε-3) το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση καθώς και την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη του μισθώματος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το τεκμαρτό έσοδο φορολογείται με τις διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013 ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ενώ η τεκμαρτή δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, μόνο όταν αυτή έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά της αρχεία που εν προκειμένω δεν συμβαίνει αυτό (σχετ. απόφ. **Δ.Ε.Δ. 2086/30-09-2020**). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας του άρθ. 21 παρ. 4, συνολικού ποσού 4.527,49 €, αφορούν σε καταθέσεις μετρητών από

διαθέσιμα χρηματικά υπόλοιπα εκτός τραπεζικού συστήματος. Επίσης, σύμφωνα με αποφάσεις του ΣΤΕ και της Δ.Ε.Δ., η κλήση για αιτιολόγηση γίνεται για ποσά κάτω των 1.000,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 39 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, διευκρινίζεται ότι:

«.....**Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 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.....».

Επειδή, από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι κάτωθι πιστώσεις:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ.	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	6/9/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	1.430,00€
.....	4/11/2016	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ		3.097,49€
ΣΥΝΟΛΟ					4.527,49€

Επειδή, οι εν λόγω πιστώσεις είναι άνω των 1.000,00€ και επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ούτε κατά το στάδιο της ενδικοφανούς κάποιο νέο στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου και δεν αποδεικνύει την πηγή και ή την αιτία προέλευσης αυτών, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, αυτές λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του αβασίμως προβάλλονται και δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση της τέταρτης προσβαλλόμενη πράξης λόγω μη κοινοποίηση προσωρινής πράξης προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 κατά παράβαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 62 του ν.4987/2022 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων):

«1.....4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, για την υπ' αριθ./23-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. , ποσού 250 ευρώ, δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης και κοινοποίησης προσωρινής πράξης, καθώς αποτελεί διαδικαστική παράβαση του άρθ. 54 του ν. 4987/2022.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης, 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, εκτός των ανωτέρω που γίνονται δεκτά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα φορολογητέα εισοδήματα, βάσει της παρούσας απόφασης, διαμορφώνονται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Εισόδημα από ακίνητα	5.535,12€	11.062,70€	11.062,70€
Τόκοι	299,02€	299,02€	299,02€
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	15.029,49€	15.029,49€	15.029,49€
ΑΦΕΣΗ ΧΡΕΟΥΣ φορολογία βάσει της παρ. 6 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013		879.304,25€	0,00€
ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ			
Μη έκδοση (1) φορολ. στοιχείου		39.277,90€	0,00€
Μη έκδοση (258) φορολ. στοιχείων		104.774,10€	104.774,10€
Μη έκδοση φορολ. στοιχείων		5.901,88€	5.901,88€
Μη έκδοση φορολ. στοιχείων		11.087,66€	11.087,66€
Μη έκδοση φορολ. στοιχείων		5.059,08€	5.059,08€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ εσόδων που δεν δηλώθηκαν		166.101,42€	126.822,72€
Διαφορά από το κόστος πωληθέντων		9.329,59€	9.329,59€
Μη εκπιπόμενες δαπάνες – πωλήσεις κάτω του κόστους		28.062,20€	28.062,20€
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡ. ΔΡΑΣΤΗΡ.		1.082.796,66€	164.214,51€
Εισόδημα από ακίνητα		5.527,58€	5.527,58€
Προσαύξηση περιουσίας παρ. 4 άρθ. 21 ν. 4172/2013		4.527,49€	4.527,49€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ	20.863,63€	1.113.716,10€	195.133,21€

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Πρόελευση Εισοδήματος	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά Δ.Ε.Δ.
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητα	5.535,12	26.922,62	11.062,70	26.922,62	11.062,70	26.922,62	5.527,58
τόκοι	299,02	103,04	299,02	103,04	299,02	103,04	
Επιχειρ/τική δραστηρ/τα	15.029,49		1.097.826,89		179.244,00		164.214,51
Προσ/ση περιουσίας αρθ. 21 ν. 4172/2013			4.527,49		4.527,49		4.527,49

Συνολικό ποσό επιχ/κής δραστ/τας	15.029,49		1.102.354,38		183.771,49		168.742,00
Συνολικό Φορολ/τέο Εισόδημα	20.863,63	27.025,66	1.113.716,10	27.025,66	195.133,21	27.025,66	174.269,58

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά Δ.Ε.Δ.
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Εισόδημα επιβολής εισφοράς Φόρος	20.863,63	27.025,66	1.113.716,10	27.025,66	195.133,21	27.025,66	174.269,58
	219,18	527,28	106.522,61	527,28	14.912,99	527,28	14.693,81

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ.», και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως εξής:

Επί της υπ' αριθ./23-12-2022 Ορ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορ. Εισοδήματος Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ.
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	20.863,63€	1.113.716,10€	195.133,21€	174.269,58€
	της συζύγου	27.025,66€	27.025,66€	27.025,66€	-
ΦΟΡΟΣ Χρεωστικό ποσό		5.546,65€	491.585,47€	77.401,43€	71.854,78€
Προκαταβολή φόρου		3.306,49€	3.306,49€	3.306,49€	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		530,30€	530,30€	530,30€	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		106,06€	106,06€	106,06€	-

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		243.019,41€	35.927,39€	35.927,39€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	746.46€	107.049,89€	15.440,27€	14.693,81€
Τέλος επιτηδεύματος	1.850,00€	1.850,00€	1.850,00€	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	12.085,96€	847.447,62€	134.561,94€	122.475,98€

Επί της υπ' αριθ./23-12-2022 Ορ. Πράξης Διορθωτικού Προσδιορ. Φ.Π.Α.

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

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	Δήλωσης	Ελέγχου	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΚΡΟΕΣ				
Αξία φορολογητέων εκροών	1.946.966,20€	2.113.067,62€	2.073.789,72€	126.823,52€
Φόρος εκροών	458.137,22€	497.608,78€	488.574,86€	30.437,64€
Αξία φορολογητέων εισροών	1.246.814,52€	1.246.814,52€	1.246.814,52€	
Φόρος εισροών	473.918,80€	473.918,80€	473.918,80€	
Πιστωτικό υπόλοιπο	15.781,58€	15.781,58€	15.781,58€	15.781,58€
Χρεωστικό υπόλοιπο		23.689,98€	14.656,06€	14.656,06€
Πρόστιμο άρ. 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		4.474,85€	(15.218,82€)	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		43.946,41€	30.437,64€	30.437,64€

Επειδή στο άρθρ. 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ... για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο.....5. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%).

Επειδή έχει επιβληθεί το ανάλογο πρόστιμο με την υπ' αρ./23-12-2022 πράξη προστίμου, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην ανωτέρω πράξη του Φ.Π.Α.

Επί του υπ' αριθ./23-12-2022 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου

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

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
39.277,90*23% = 9.033,91*50% = 4.516,95€	0,00€

$126.823,52 * 24\% = 30.437,64 * 50\% = 15.218,82\text{€}$	15.218,82€
ΣΥΝΟΛΟ :	19.735,77€

Επί της υπ' αριθ./23-12-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου

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

Πρόστιμο: 250,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.