



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12-05-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1414

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά
α) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το από Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 19.318,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.659,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.646,88€, ήτοι συνολικό ποσό **33.623,88€**.

β) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 1.917,81€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 958,91€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 290,58€, ήτοι συνολικό ποσό **3.167,30€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Σύντομο Ιστορικό

Βάσει της με αρ. πρωτ. εντολής του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, φυσικό πρόσωπο – επιτηδευματία, με κύρια δραστηριότητα την παροχή για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2019. Σημειώνεται ότι κατόπιν της με αρ. εντολής, διενεργήθηκε αντίστοιχος μερικός έλεγχος στον σύζυγό της,, για την ίδια περίοδο, χωρίς να διαπιστωθεί προσάυξηση περιουσίας.

Κατά την ελεγκτική διαδικασία, μεταξύ άλλων, αξιοποιήθηκαν δεδομένα από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) και Λογαριασμών Πληρωμών (Λ.Π.) της ΑΑΔΕ για τον εντοπισμό πρωτογενών καταθέσεων σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας στους οποίους εμφανιζόταν ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων, ζητήθηκαν με το με αρ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών εξηγήσεις για 27 πιστώσεις το έτος 2018 συνολικού ποσού 142.100€ και 15 πιστώσεις το 2019 συνολικού ποσού 61.900€, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως καταθέσεις μετρητών, επιταγών ή μεταφορές από τρίτους, με ανεπαρκή ή ανύπαρκτη αιτιολογία, καθιστώντας αδύναμη την εξαγωγή ασφαλούς φορολογικού συμπεράσματος κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε έγγραφες διευκρινίσεις για τις επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις. Μετά από αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος έκανε δεκτό μέρος των καταθέσεων ως επαρκώς αιτιολογημένο. Για τις υπόλοιπες, σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα και την υποβληθείσα ανάλυση κεφαλαίου, κατέληξε στα εξής:

- Για το φορολογικό έτος 2018, βάσει της δήλωσης με αρ., η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 30.508,20 €. Συνεπώς, από το συνολικό ποσό των 137.100,00 € καταθέσεων, ποσό 106.520,00 € χαρακτηρίστηκε ως αγνώστου πηγής.

- Για το έτος 2019, βάσει της δήλωσης με αρ., δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 32.088,44 €. Συνεπώς, από το συνολικό ποσό των 37.900,00 € καταθέσεων, το υπολειπόμενο ποσό 5.811,56 € χαρακτηρίστηκε ως αγνώστου προέλευσης.

Για την αιτιολόγηση των ανωτέρω ποσών ως προερχόμενων από διαθέσιμα μετρητά προηγούμενων ετών, η προσφεύγουσα προσκόμισε πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου για τα έτη 2003–2017. Ωστόσο, βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος 2003–2018 και στοιχείων του συστήματος Elenxis (ΠΟΛ. 1033/2014), ο έλεγχος συνέταξε πίνακα εσόδων-δαπανών (συμπεριλαμβανομένων αγορών ακινήτων, εξόδων διαβίωσης, αποπληρωμών δανείων, φόρων κ.ά.), από τον οποίο προέκυψε διαθέσιμο ποσό ανάλυσης ύψους 36.369,83€. Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέκρινε το εν λόγω ποσό με το υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων ύψους 174.688,31€, στις 31/12/2018 και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε επαρκές ταμειακό υπόλοιπο για την κάλυψη των εν λόγω καταθέσεων για το 2019. Για το έτος 2018, σύμφωνα με τη σελίδα 26 της Έκθεσης ελέγχου δεν έγιναν ανάλογες επαληθεύσεις από τον έλεγχο.

Μετά την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με αρ., δόθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία είκοσι (20) ημερών να καταθέσει υπόμνημα, στο οποίο ανταποκρίθηκε με το υπ' αρ. πρωτ. Σε αυτό, μεταξύ άλλων, ισχυρίστηκε ότι ποσό 64.600,00 € αφορούσε καταθέσεις του πατέρα της, που ήταν συνδικαιούχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς. Ο ισχυρισμός αυτός απορρίφθηκε, καθώς δεν τεκμηριώθηκε σχετική εισοδηματική ικανότητα ή αναλήψεις μετρητών από έτερο τραπεζικό του λογαριασμό πλησίον των ημερομηνιών των πιστώσεων.. Αντιθέτως, έγινε

δεκτό ότι βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε στον σύζυγό της, υφίσταται διαθέσιμο ποσό 41.991,80 € για την κάλυψη μέρους των καταθέσεων του 2018.

Κατόπιν των παραπάνω, ο έλεγχος, συνεκτιμώντας τους ισχυρισμούς της, προσδιόρισε τελικώς προσαύξηση περιουσίας ύψους 64.600,00 € για το φορολογικό έτος 2018 και 5.811,56 € για το έτος 2019, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων προερχόμενων από νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά της.

Ειδικότερα αναφέρει ότι το σύνολο των ελεγχόμενων καταθέσεων σε μετρητά υπερκαλύπτονται από τα μη αναλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα κεφάλαιά της προηγούμενων ετών.

- Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου, σε σχέση με τον ισχυρισμό της ότι όλες ανεξαιρέτως οι φερόμενες, ως μη δικαιολογούμενες καταθέσεις μετρητών, αφορούν καταθέσεις και χρήματα του πατέρα της.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) 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, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του 5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και 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 τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2024:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου

προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊστάμενους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 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, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 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 σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας:

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.....

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. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 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.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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 Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), 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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος το.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσάυξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν

αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της με αρ. πρωτ. εντολής του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στη προσφεύγουσα, επιτηδευματία με δραστηριότητα στην ιατρική (δερματολογία), για τα φορολογικά έτη 2018-2019. Σημειώνεται ότι κατόπιν της με αρ. εντολής, διενεργήθηκε αντίστοιχος μερικός έλεγχος στον σύζυγό της,, για την ίδια περίοδο, χωρίς να διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ – ΛΠ), προχώρησε στον εντοπισμό και την επεξεργασία όλων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα σε εγχώρια τραπεζικά ιδρύματα, είτε δικαιούχος είτε ως συνδικαιούχος. Κατά την ελεγκτική αξιολόγηση ελήφθησαν υπόψη οι έγγραφες εξηγήσεις και τα υπομνήματα που υπέβαλε η προσφεύγουσα σε απάντηση τόσο στα αιτήματα παροχής πληροφοριών όσο και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τα οποία αιτιολόγησε ορισμένες από τις πιστώσεις στους προαναφερθέντες λογαριασμούς.

Επειδή, ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2018, το συνολικό ποσό πρωτογενών τραπεζικών πιστώσεων που ο έλεγχος ζήτησε να αιτιολογηθεί ανερχόταν σε 142.100,00€. Από το ποσό αυτό, ποσό 5.000,00€ αιτιολογήθηκε επαρκώς με προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, ενώ ποσό 30.508,20€, ο έλεγχος δέχθηκε ότι αντιστοιχεί σε δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2018. Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, έγινε δεκτό ποσό 41.991,80€ ως αιτιολογημένο, καθώς προέκυψε ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας, διέθετε στις 31/12/2017 πραγματικό οικογενειακό διαθέσιμο υπόλοιπο ύψους 138.697,23€. Πιο συγκεκριμένα, το εν λόγω ποσό επαρκούσε για να καλύψει το ποσό των καταθέσεων ύψους 41.991,80€ που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα. Συνεπώς, μετά την αφαίρεση των αιτιολογημένων ποσών, παρέμεινε υπόλοιπο 64.600,00€ προς αιτιολόγηση.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2019, οι πρωτογενείς πιστώσεις που κλήθηκε αρχικά να αιτιολογήσει η προσφεύγουσα ανήλθαν συνολικά σε 61.900,00€. Από αυτό το ποσό αιτιολογήθηκε επαρκώς το ποσό των 24.000,00€. Από το εναπομείναν ποσό των 37.900,00€ αφαιρέθηκαν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2019, ύψους 32.088,44€, με αποτέλεσμα να απομένει ποσό 5.811,56 ευρώ προς αιτιολόγηση.

Επειδή, αναφορικά με τα εναπομείναντα ποσά των 64.600,00€ για το 2018 και 5.811,56€ για το 2019, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι αυτά προέρχονται από καταθέσεις του πατέρα της, ο οποίος ήταν συνδικαιούχος στους επίμαχους τραπεζικούς λογαριασμούς. Ωστόσο, από την ελεγκτική διαδικασία προέκυψε ότι ο πατέρας της προσφεύγουσας δεν διέθετε την εισοδηματική δυνατότητα να πραγματοποιεί καταθέσεις τέτοιου ύψους και με τη συχνότητα που αυτές πραγματοποιήθηκαν (περίπου ανά δεκαπενθήμερο), καθόσον το μοναδικό του έσοδο ήταν η μηνιαία σύνταξη. Επιπλέον, δεν προέκυψαν αναλήψεις ισόποσων ποσών από δικό του τραπεζικό λογαριασμό κοντά στις ημερομηνίες των εν λόγω καταθέσεων, ώστε να τεκμηριώνονται οι επίμαχες καταθέσεις σε μετρητά. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν τεκμηριώθηκε επαρκώς και δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου, τα ως άνω ποσά κρίθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν ως εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή και το από συμπληρωματικό υπόμνημά της, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις προέρχονται από οικογενειακό κεφάλαιο προγενέστερων χρήσεων (2003–2017). Κύριο επιχείρημα της προσφεύγουσας αποτελεί το γεγονός ότι το ίδιο μη αναλωθέν κεφάλαιο έχει ήδη αναγνωριστεί από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στον σύζυγό της,, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για την ίδια περίοδο.

Επειδή, ειδικότερα, από τον ως άνω μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον σύζυγο της προσφεύγουσας για την ίδια φορολογική περίοδο, δεν διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας. Αντιθέτως, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το πραγματικό οικογενειακό διαθέσιμο χρηματικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας μαζί με τον σύζυγό της στις 31/12/2017 ανέρχεται στο ποσό των 138.697,23€ ως κάτωθι:

Περιγραφή	Ποσό	Παρατηρήσεις
Συνολικά οικογενειακά πραγματικά εισοδήματα 2003 -2017	995.934,54	
Μείον Συνολικές οικογενειακές πραγματικές δαπάνες 2003-2017	462.149,04	Συνολικές οικογενειακές πραγματικές δαπάνες 2003 —2017
Μείον Φόροι - πρόστιμα που πληρώθηκαν την περίοδο 2003-2017	170.080,00	Πληροφορίες από πληροφοριακό σύστημα taxis
Μείον Υπόλοιπο τραπεζικών καταθέσεων 31/12/2017	225.008,27	
Υπόλοιπο πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα 31/12/2017	138.697,23	

Επειδή, το εν λόγω ποσό έχει ήδη κριθεί από τον έλεγχο ως επαρκές για να καλύψει τόσο τις καταθέσεις του συζύγου της προσφεύγουσας (ποσού 16.090,20€) κατά τη διάρκεια του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματά του όσο και για μέρος των καταθέσεων (ποσού 41.991,80€), που η προσφεύγουσα επικαλέστηκε κατά τη διάρκεια του παρόντος ελέγχου. Συνεπώς, το υπόλοιπο διαθέσιμο ποσό από το οικογενειακό χρηματικό υπόλοιπο, ήτοι 80.615,23€, δύναται να συνεκτιμηθεί ως επαρκές διαθέσιμο κεφάλαιο προς αιτιολόγηση των επίμαχων τραπεζικών καταθέσεων που εμφανίζονται στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, και την ακύρωση α) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 με βάση την παρούσα εισήγηση:

Ποσά που αποτελούν προσαύξηση	Καταλογισθέντα ποσά βάσει ελέγχου	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
Φορολογικό έτος 2018	64.600,00€	0,00€
Φορολογικό έτος 2019	5.811,56€	0,00€

Φορολογικό έτος 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	19.318,00 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ	9.659,00 €	0,00 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	4.646,88 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	33.623,88 €	0,00 €

Φορολογικό έτος 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	1.917,81 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ	958,91 €	0,00 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	290,58 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.167,30 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.