



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/02/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 437

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ε) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, στ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, ζ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, η) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-

31/12/2018, θ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, ι) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και ια) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

(α) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 6.589,57€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.294,79€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.104,48€, ήτοι συνολικό ποσό 10.988,84€, λόγω έκδοσης σαράντα επτά (47) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 18.387,00€ (καθαρή αποκρυσταλλισμένη αξία 14.828,23€ πλέον ΦΠΑ 3.558,77€).

(β) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.826,36€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 12.913,18€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.038,07€, ήτοι συνολικό ποσό 42.777,61€, λόγω έκδοσης διακοσίων είκοσι εννέα (229) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 101.589,00€ (καθαρή αποκρυσταλλισμένη αξία 81.926,61€ πλέον ΦΠΑ 19.662,39€).

(γ) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 28.574,04€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 14.287,02€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.472,22€, ήτοι συνολικό ποσό 47.333,28€, λόγω έκδοσης διακοσίων δέκα έξι (216) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 114.350,88€ (καθαρή αποκρυσταλλισμένη αξία 92.218,45€ πλέον ΦΠΑ 22.132,43€).

(δ) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 14.980,91€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 7.490,46€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.178,55€, ήτοι συνολικό ποσό 24.649,92€, λόγω έκδοσης εκατόν

ογδόντα οκτώ (188) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 57.301,71€ (καθαρή αποκρυβείσα αξία 46.211,06€ πλέον ΦΠΑ 11.090,65€).

(ε) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.633,26€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 908,32€, ήτοι συνολικό ποσό 4.541,58€, λόγω έκδοσης εξήντα οκτώ (68) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 10.239,18€ (καθαρή αποκρυβείσα αξία 8.257,40€ πλέον ΦΠΑ 1.981,78€).

(στ) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 3.558,72€ λόγω έκδοσης σαράντα επτά (47) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 14.828,23€ πλέον ΦΠΑ 24%.

(ζ) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 19.662,39€ λόγω έκδοσης διακοσίων είκοσι εννέα (229) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 81.926,61€ πλέον ΦΠΑ 24%.

(η) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 22.132,43€ λόγω έκδοσης διακοσίων δέκα έξι (216) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 92.218,45€ πλέον ΦΠΑ 24%.

(θ) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 11.090,65€ λόγω έκδοσης εκατόν ογδόντα οκτώ (188) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 46.211,06€ πλέον ΦΠΑ 24%.

(ι) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.981,78€ λόγω έκδοσης εξήντα οκτώ (68) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 8.257,40€ πλέον ΦΠΑ 24%.

(ια) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 369,68€ λόγω έκδοσης εννέα (9) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 1.540,32€ πλέον ΦΠΑ 24%.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις απόεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις της Α.1413/2019 της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, σε εκτέλεση των με αριθμόεντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, με το οποίο διαβιβάστηκαν οι απόΠληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013 & Ν. /2013) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000 & Ν. 4174/2013), σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων, στις χρήσεις από 2016 έως 30/06/2021 έχει εκδώσει ανακριβώς επτακόσιες πενήντα επτά (757) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 303.777,77€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12, και 13 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα, ο ελεγχόμενος, στις χρήσεις 2016 έως 30/06/2021 είχε ολοκληρώσει, μεταξύ άλλων, παροχή υπηρεσιών τελετών κηδείας σε διάφορους πελάτες και είχε εκδώσει τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο των οποίων είχαν καταχωρηθεί δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του εκάστοτε πελάτη, χωρίς ωστόσο να προσκομισθούν τα παραστατικά των εν λόγω δαπανών (φωτοαντίγραφα).

Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, εκδόθηκαν ανά φορολογική περίοδο, ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ως κάτωθι:

- Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016, σαράντα επτά (47) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 18.387,00€ (καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 14.828,23€ πλέον ΦΠΑ 3.558,77€).
- Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017, διακόσιες είκοσι εννέα (229) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 101.589,00€ (καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 81.926,61€ πλέον ΦΠΑ 19.662,39€).
- Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018, διακόσιες δέκα έξι (216) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 114.350,88€ (καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 92.218,45€ πλέον ΦΠΑ 22.132,43€).
- Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019, εκατόν ογδόντα οκτώ (188) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 57.301,71€ (καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 46.211,06€ πλέον ΦΠΑ 11.090,65€).
- Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020, εξήντα οκτώ (68) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 10.239,18€ (καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 8.257,40€ πλέον ΦΠΑ 1.981,78€).
- Φορολογική περίοδος 01/01/2021-18/05/2021, εννέα (9) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 1.910,00€ (καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία 1.540,32€ πλέον ΦΠΑ 369,68€).

Συνεπεία των ανωτέρω και κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ οι υπ' αριθ.εντολές ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2020 και για τη φορολογία ΦΠΑ για την περίοδο 01/01/2021-30/06/2021 αντίστοιχα.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, συντάχθηκαν οι απόεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως τη μείωση των προστίμων στα ελάχιστα νόμιμα όρια προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες είναι γενικές και αόριστες. Η φορολογική αρχή δεν προσδιορίζει τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις του νόμου περί ΚΒΣ, αλλά παράνομα παραθέτει γενική και αόριστη αιτιολογία και ως εκ τούτου οι πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς ως στερούμενες της απαιτούμενης από το νόμο αιτιολογίας.
- Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή των αναφερόμενων στις προσβαλλόμενες πράξεις διατάξεων, καθώς δεν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις επιβολής προστίμων για υποθετικές παραβάσεις που αβάσιμα αποδίδονται στον προσφεύγοντα.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ' αριθ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται περαιτέρω τα κάτωθι, προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσφυγής:

- Πλημμελής εφαρμογή των ΠΟΛ 89/1985 και ΠΟΛ 48/1988. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση ότι δεν αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναγράφονται διακεκριμένα στις ένδικες εκδοθείσες ΑΠΥ χρήσεων 2016-2021, και τα οποία αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εργοδότη αλλά δεν αποτελούν αντικείμενο μίσθωσης έργου. Βάσει του άρθρου 19 παρ. 5 Ν. 2859/2000 τα πρωτότυπα παραστατικά δαπανών, τα οποία φέρουν την υπογραφή του πελάτη, παραδίδονται σε αυτόν, επομένως η επιμονή του ελέγχου να αποδειχτεί η πραγματοποίηση των δαπανών δια της επίδειξης των σχετικών παραστατικών έρχεται σε αντίθεση με το νόμο αλλά και τους κανόνες της χρηστής διοίκησης.
- Η διαπίστωση του φορολογικού ελέγχου ότι τα εν λόγω ποσά που αναγράφονται στα φορολογικά παραστατικά αποτελούν ακαθάριστα έσοδά του, συνιστά παραβίαση του δικαιώματος της μη αυτενοχοποίησης (άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) και οδηγεί άδικα στην επιβολή σε βάρος του χωρίς πλήρεις, επαρκείς και εμπειριστατωμένες αποδείξεις από τη φορολογική αρχή, εξοντωτικών χρηματικών κυρώσεων. Παράλληλα η συστηματική ερμηνεία των κείμενων εγκυκλίων και του άρθρου 19 παρ. 5 Ν 2859/2000 κατά τρόπο που οδηγεί στην κρίση ότι η μη προσκόμιση φωτοτυπιών των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και επ' ονόματι του εντολέα, παράγει πλήρη απόδειξη ότι αποτελούν ακαθάριστο έσοδο του εντολοδόχου επιτηδευματία, συνιστά παραβίαση της αρχής του Κράτους δικαίου και των ευθέως συναγόμενων επί μέρους συνταγματικών αρχών της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου ιδίως εκ των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος αλλά και της αρχής της νομιμότητας του φόρου κατ' άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, 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, με την υπ' αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23** του **ΚΦΔ**, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...».

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2** του **άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...] 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της..., β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση και στην παροχή υπηρεσιών» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. [...] 5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) ... γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους. Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (κληρονόμοι, συγγενείς θανόντος κ.λπ.) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα Γραφεία Τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο κ.λπ.. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.

Επειδή, με την υπ' αριθ. Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, θα πρέπει: α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά

στην ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19 του κώδικα ΦΠΑ. Ωστόσο για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. **Δ15Β 1079725 ΕΞ2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15η), Τμήματος Β αναφέρεται ότι με την εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών, πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την εγκύκλιο Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι συμβαλλόμενους. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών, που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία των τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκυκλίου Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των Α.Π.Υ. δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους. Ο τρόπος της απόδειξης και επομένως, η αποδοχή ή μη των εν λόγω δαπανών από τους φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα της ελεγκτικής αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, ο επιτηδευματίας γενικά, κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, άρα τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ' αυτόν. Η αναγραφή τους επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών δεν είναι υποχρεωτική (κατά το ΣτΕ 4818/1983), πλην όμως στην περίπτωση αυτή πρέπει να παραδίδονται άμεσα στον ενδιαφερόμενο, ιδιαίτερα εάν πρόκειται για επιχειρηματική δαπάνη. Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του. Δεν απαιτείται οι δαπάνες αυτές να αναφερθούν – αναλυθούν επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Όταν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον επιτηδευματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών) [ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ: Ανάλυση - Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2021, Θ.12.60, σελ. 919]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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, στην προκειμένη περίπτωση, οι καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν δυνάμει των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. αριθμόεντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1413/04-11-2019.

Επειδή, ειδικότερα, οι ανωτέρω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν κατόπιν των με ημερομηνία θεώρησηςΠληροφοριακών εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013 & Ν. 4174/2013) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000 & Ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ. Από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος, ΑΦΜ, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών σε: α) σαράντα επτά (47) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως 14.828,23€ πλέον ΦΠΑ 3.558,77€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, β) διακόσιες είκοσι εννέα (229) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως 81.926,61€ πλέον ΦΠΑ 19.662,39 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, γ) διακόσιες δέκα έξι (216) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως 92.218,45€ πλέον ΦΠΑ 22.132,43€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, δ) εκατόν ογδόντα οκτώ (188) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως 46.211,06€ πλέον ΦΠΑ 11.090,65€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, ε) εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως 8.257,40€ πλέον ΦΠΑ 1.981,78€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 και στ) εννέα (9) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως 1.540,32€ πλέον ΦΠΑ 369,68€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-30/06/2021.

Επειδή, ακολούθως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές των ελεγχόμενων ως φορολογικών περιόδων και του ΦΠΑ που αναλογεί, με την προσθήκη της αποκρυσταλλώσεως ύλης από την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στα υπό κρίση έτη, αφού έλαβε υπόψη το πόρισμα ελέγχου τωνΠληροφοριακών εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013 & Ν. 4174/2013) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000 & Ν. 4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία ή δικαιολογητικά, προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι οι αμοιβές που είχε λάβει και αναγράφονται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών έγιναν κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

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

Επειδή, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της νομικής ασφάλειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπ' όψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασής τους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ε) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, στ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, ζ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, η) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, θ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, ι) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και ια) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

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

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Η υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	39.236,49	54.064,72	54.064,72	14.828,23
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				6.589,57
	Χρεωστικό ποσό	4.299,98	10.889,55	10.889,55	
Προκαταβολή φόρου		10.547,53	10.547,53	10.547,53	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.294,79	3.294,79	3.294,79
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.276,37	2.380,85	2.380,85	1.104,48
Τέλος Επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	339,50	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	17.713,38	28.702,22	28.702,22	10.988,84
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.767,90	74.300,74	74.300,74	71.532,84
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	9.938,62			25.826,36
	Χρεωστικό ποσό		15.887,74	15.887,74	
Προκαταβολή φόρου		608,91	608,91	608,91	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.913,18	12.913,18	12.913,18
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.038,07	4.038,07	4.038,07
Τέλος Επιτηδεύματος		1.800,00	1.800,00	1.800,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	339,50	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		7.190,21	7.190,21	7.190,21	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		42.777,61	42.777,61	42.777,61
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	145,69	79.124,69	79.124,69	78.979,00
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	576,87			28.574,04
	Χρεωστικό ποσό		27.997,17	27.997,17	
Προκαταβολή φόρου		32,03	32,03	32,03	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			14.287,02	14.287,02	14.287,02
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.472,22	4.472,22	4.472,22
Τέλος Επιτηδεύματος		1.800,00	1.800,00	1.800,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	339,50	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού		1.594,66	1.594,66	1.594,66	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		47.333,28	47.333,28	47.333,28
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	5.156,26	51.367,32	51.367,32	46.211,06
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				14.980,91
	Χρεωστικό ποσό	1.102,35	16.083,26	16.083,26	
Προκαταβολή φόρου		1.134,38	1.134,38	1.134,38	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			7.490,46	7.490,46	7.490,46
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.178,55	2.178,55	2.178,55
Τέλος Επιτηδεύματος		1.800,00	1.800,00	1.800,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	339,50	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού		4.376,23	4.376,23	4.376,23	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		24.649,92	24.649,92	24.649,92
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	60.511,37	68.768,77	68.768,77	8.257,40
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				3.633,26
	Χρεωστικό ποσό	17.390,62	21.023,88	21.023,88	
Προκαταβολή φόρου		10.188,75	10.188,75	10.188,75	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			908,32	908,32	908,32
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος		1.800,00	1.800,00	1.800,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		339,50	339,50	339,50	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού		29.718,87	29.718,87	29.718,87	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		4.541,58	4.541,58	4.541,58
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Β. Φ.Π.Α.

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		90.436,77	105.265,04	105.265,04	14.828,27
Αξία φορολογητέων εισροών		28.124,42	28.124,42	28.124,42	
Φόρος εκροών		21.157,48	24.716,26	24.716,26	3.558,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών		21.153,02	21.153,02	21.153,02	
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο		14.637,27	18.195,99	18.195,99	3.558,72
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή		14.637,27	18.195,99	18.195,99	3.558,72
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		76.702,35	158.628,96	158.628,96	81.926,61
Αξία φορολογητέων εισροών		46.122,22	46.122,22	46.122,22	
Φόρος εκροών		18.408,56	38.070,95	38.070,95	19.662,39
Υπόλοιπο φόρου εισροών		10.456,40	10.456,40	10.456,40	
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.952,16	27.614,55	27.614,55	19.662,39
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.952,16	27.614,55	27.614,55	19.662,39
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	79.280,54	171.498,99	171.498,99	92.218,45
Αξία φορολογητέων εισροών	47.534,52	47.534,52	47.534,52	
Φόρος εκροών	19.027,33	41.159,76	41.159,76	22.132,43
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.829,74	9.829,74	9.829,74	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο	9.197,59	31.330,02	31.330,02	22.132,43
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.197,59	31.330,02	31.330,02	22.132,43
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	94.941,46	141.152,52	141.152,52	46.211,06
Αξία φορολογητέων εισροών	53.149,63	53.149,63	53.149,63	
Φόρος εκροών	22.785,95	33.876,60	33.876,60	11.090,65
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.197,33	12.197,33	12.197,33	
Πιστωτικό υπόλοιπο	52,26	52,26	52,26	
Χρεωστικό υπόλοιπο	10.588,62	21.679,27	21.679,27	11.090,65
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε/διαγράφηκε	1.141,08	1.141,08	1.141,08	
Σύνολο φόρου για καταβολή		11.090,65	11.090,65	11.090,65
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	52,26	52,26	52,26
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	164.347,69	172.605,09	172.605,09	8.257,40
Αξία φορολογητέων εισροών	65.716,30	65.716,30	65.716,30	
Φόρος εκροών	39.443,45	41.425,23	41.425,23	1.981,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών	14.914,40	14.914,40	14.914,40	
Πιστωτικό υπόλοιπο	52,26	52,26	52,26	
Χρεωστικό υπόλοιπο	24.529,05	26.510,83	26.510,83	1.981,78
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	24.529,05	26.458,57	26.458,57	1.981,78
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

- Η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	72.715,37	74.255,69	74.255,69	1.540,32
Αξία φορολογητέων εισροών	20.306,98	20.306,98	20.306,98	
Φόρος εκροών	17.451,69	17.821,37	17.821,37	369,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.528,33	4.528,33	4.528,33	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο	12.923,36	13.293,04	13.293,04	369,68
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.923,36	13.293,04	13.293,04	369,68
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η/Ο 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.