



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 305

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α6 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604553

**e-mail** : ded.ath@aaade.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 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του .....κάτοικος ..... κατά της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από .....οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του .....η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 67.652,72€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 16.913,18€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.258,40€, ήτοι συνολικό ποσό 99.824,30€.

### Ιστορικό

Οι διαφορές αυτές Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης προέκυψαν επί τη βάση της από .....οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την οποία:

1) Για ποσά που μεταφέρθηκαν σε λογαριασμούς που είναι συνδικαιούχος ο προσφεύγων ύψους 300.000€ από την εταιρεία .....στην οποία είναι εταίρος με 50% εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 ν.4172/2013.Λόγω της μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου και επειδή δεν διαπιστώθηκε επιστροφή χρημάτων από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία μετά την λήψη του ποσού και εντός του έτους, ολόκληρο το ποσό του αρχικού κεφαλαίου κατά την αναλογία του προσφεύγοντος ύψους 150.000,00€ καταλογίστηκε ως παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013.

2) Για την από 10/08/2016 πίστωση ύψους 2.564,00€ που δεν αιτιολογήθηκε ή αιτιολογήθηκε ανεπαρκώς θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής ή αιτίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους ως κάτωθι:

### **Φορολογητέο Εισόδημα Φορολογικό έτος 2016**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Προσφεύγων	Συζύγου	Προσφεύγων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	76.345,09	9.129,50	76.345,09	9.129,50	
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	37.160,47	5,06	37.160,47	5,06	
Επιχειρηματική δραστηριότητα (1)	513.763,57	626,05	516.347,57	626,05	2.584,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			150.000,00		150.000,00
<b>Συνολικό δηλωθέν εισόδημα</b>	<b>627.269,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>779.853,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>152.584,00</b>
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>627.269,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>779.853,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>152.584,00</b>

1): Ποσό ύψους 2.564,00€ κρίθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας. Στον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων προστέθηκε στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσό ύψους 2.584,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Το ποσό των 150.000 ευρώ αποτελεί απόδοση οφειλόμενων στον ίδιο διανεμηθέντων κερδών προηγούμενων ετών της .....και από στοιχεία και εγγραφές που προσκόμισε στον έλεγχο προέκυψε η ύπαρξη υπολοίπου ποσού 1.374.449,51€ την 31/12/2015 στο λογαριασμό 53.14.001. Οι αιτιάσεις του ελέγχου με τις οποίες απορρίφθηκε στο σύνολο του το ως άνω υπόλοιπο είναι παντελώς νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες. Ειδικότερα, οι υπολογισμοί του ελέγχου περί ύπαρξης αρνητικού υπολοίπου -4.542.314,78 ευρώ είναι παντελώς αυθαίρετοι, αβάσιμοι και πλημμελώς αιτιολογημένοι και ο υπολογισμός του διαθέσιμου κεφαλαίου του παντελώς αυθαίρετος και εσφαλμένος. Επιπλέον, ο ισχυρισμός του ότι τα μη αποδοθέντα κέρδη προηγούμενων ετών έπρεπε να παρουσιάζονται σε λογαριασμό ταμείο ή σε τραπεζική κατάθεση αφού δεν κεφαλαιοποιήθηκαν ή δεν αυξήθηκαν τα πάγια, είναι επίσης παντελώς αβάσιμος και παραβιάζει βασικές αρχές της λογιστικής επιστήμης και της λογιστικής ισότητας.

2) Η φορολογική αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την κρίση της ότι το φορολογικό έτος 2016 οι κρινόμενες καταθέσεις συνολικού ποσού 150.000,00€ αποτελούν παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 ν.4172/2013 ως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το Ν.4646/2019.

3) Ακόμα και να απορριφθεί ο ανωτέρω ισχυρισμός και ήθελε κριθεί ότι οι κρινόμενες καταθέσεις συνολικού ποσού 150.000,00€ αποτελούν δάνειο τότε θα πρέπει να γίνει εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013 όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 4 Ν.4646/2019 και να μην λογισθεί ως εισόδημα ισόποσο το ποσό των 150.000 ευρώ αλλά οι αναλογούντες τόκοι που ωφελήθηκε από αυτό.

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

*«...5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν .4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.*

*Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.*

*Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα*

με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός. ...»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013 ως ίσχυαν την κρινόμενη περίοδο ορίζεται ότι:

« ...3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο. ...»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/2014 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013:

« ...3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν

συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές -πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

*«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 17 του ΚΔΔιακ.προβλέπεται επίσης:

*«Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμων προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να 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».*

Η αιτιολογία των πράξεων απορρέει από την ίδια την αρχή της νομιμότητας και την ανάγκη σεβασμού των δικαιωμάτων και των συμφερόντων του διοικουμένου. Για να είναι νόμιμη η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Δηλαδή δεν πρέπει να είναι αόριστη, πρέπει να αναφέρεται στη συγκεκριμένη περίπτωση και όχι κατά τρόπο γενικό στις νομικές διατάξεις, βάσει των οποίων εκδίδεται η πράξη, καθώς και να επαρκεί ποιοτικά και ποσοτικά για να θεμελιώσει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία προβλέπεται είτε από το νόμο ρητά, οπότε συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης και πρέπει να περιέχεται έστω και συνοπτικά στο σώμα αυτής, είτε στην περίπτωση των δυσμενών πράξεων, από τη φύση της πράξης, οπότε αρκεί και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

Παράλειψή της στην πρώτη περίπτωση συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ενώ στη δεύτερη κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.

Όταν η Διοίκηση εκδίδει την πράξη αυτεπαγγέλτως, οφείλει να συγκεντρώσει και τα αποδεικτικά στοιχεία που συνιστούν την αιτιολογία της πράξεως. Αν ωστόσο η πράξη εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως του διοικουμένου, τότε αυτός υποχρεούται να υποβάλλει και τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

**Επειδή** σύμφωνα με την από .....έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

(Ν.4172/2013) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίθηκαν από τον έλεγχο ως αναπιολόγητες πιστώσεις ύψους 302.564,00€. Το ποσό των 300.000€ προήλθε από μεταφορά από τους λογαριασμούς της εταιρείας .....στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει έως και σήμερα ως ομόρρυθμο μέλος σε ποσοστό 50% και εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 ν.4172/2013. Η εν λόγω εταιρεία είναι υπό εκκαθάριση και από το πληροφοριακό σύστημα Taxis και συγκεκριμένα από την αναζήτηση σχέσεων προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι διαχειριστής από ..... και επιπλέον διετέλεσε και εκκαθαριστής αυτής με ημερομηνία έναρξης σχέσεως την ..... και ημερομηνία διακοπής την ..... και από ..... έως και σήμερα εκκαθαρίστρια είναι η ..... Λόγω της μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου και επειδή δεν διαπιστώθηκε επιστροφή χρημάτων από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία μετά την λήψη του ποσού και εντός του έτους, ολόκληρο το ποσό του αρχικού κεφαλαίου κατά την αναλογία του προσφεύγοντος ύψους 150.000,00€ καταλογίστηκε ως παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, οι εν λόγω πιστώσεις αναλύονται ως κάτωθι:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
.....	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	100.000,00	EUR	50.000,00	.....
.....	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	100.000,00	EUR	50.000,00	.....
.....	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	50.000,00	EUR	25.000,00	.....
.....	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	50.000,00	EUR	25.000,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ					300.000,00		150.000,00	

Επειδή ο προσφεύγων σε απάντηση του υπ' αριθμ ..... Σημειώματος Διαπιστώσεων υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. .... υπόμνημα με τις απόψεις του προσκομίζοντας σχετικά δικαιολογητικά. Κατόπιν των διευκρινήσεων από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο σχετικά με τα κέρδη των προηγούμενων χρήσεων και τον σχηματισμό του ποσού στον λογαριασμό 53.14 επισημαίνεται στην από .....οικεία έκθεση ελέγχου ότι τα καθαρά κέρδη που αποκόμισαν οι εταίροι από την εταιρεία (επιχειρηματική αμοιβή και κέρδη φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας) κατά τις χρήσεις 2009-2014 ανέρχονται περίπου (ένα μικρό μέρος όπως επικαλέστηκε ο προσφεύγων μεταφερόταν στο λογ.42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέον») στο συνολικό ποσό των 3.089.422,08€ (1.683.511,00€= επιχειρηματική αμοιβή +1.405.911,08 = καθαρά κέρδη που φορολογήθηκαν στην εταιρεία). Ειδικότερα από την σελίδα 85 της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι τα καθαρά κέρδη που αποκόμισε ο προσφεύγων από την εταιρεία (επιχειρηματική αμοιβή και κέρδη φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας) κατά της χρήσεις 2009-2014 ανέρχονται περίπου (ένα μικρό μέρος όπως επικαλέστηκε ο προσφεύγων μεταφερόταν στο λογ.42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέον») στο συνολικό ποσό των 1.544.711,04€ (841.755,50€= επιχειρηματική αμοιβή +702.955,54 = καθαρά κέρδη που φορολογήθηκαν στην εταιρεία. Τα κέρδη αυτά δηλώθηκαν κατά τη

αναλογία του από τον προσφεύγοντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στα αντίστοιχα έτη και συγκεκριμένα στους κωδικούς 403 «Επιχειρηματική αμοιβή από ΟΕ ή ΕΕ ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου» και 431 «Καθαρά κέρδη από εταιρείες κτλ που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε. και από ΕΠΕ».

**Επειδή** οι λόγοι που ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος συνοψίζονται ως κάτωθι:

- Σύμφωνα με το άρθρο 762 του Αστικού Κώδικα τα κέρδη των ομόρρυθμων εταιρειών μοιράζονται στους εταίρους στο τέλος της χρήσης και η διανομή αποτελεί υποχρέωση του διαχειριστή.

- Δεν ανευρέθηκαν από τον έλεγχο καταχωρήσεις δημοσιευμένων ισολογισμών στο ΓΕΜΗ της εταιρείας ..... (Γ κατηγορίας βιβλία) καθώς οι προσωπικές εταιρείες ΟΕ ΕΠΕ και οι ατομικές επιχειρήσεις με διπλογραφικά βιβλία δεν έχουν υποχρέωση δημοσιότητας των οικονομικών καταστάσεων.

- Για να έχουν αποδεικτική ισχύ τα βιβλία πρέπει να διακρίνονται για την ορθότητα και την ακρίβειά τους. Στην συγκεκριμένη περίπτωση στα βιβλία της εταιρείας .....δεν απεικονίζεται η υποχρέωση του προσφεύγοντος προς την εταιρεία ύψους 1.503.154,76€ καθώς σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2013 έως και 31.12.2013 (αριθμός ..... εντολής ελέγχου), διαπιστώθηκε ότι το ως άνω ποσό αποτελούσε εισπράξεις σχετιζόμενες με τη δραστηριότητα της εταιρείας ..... οι οποίες κατατέθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και για την «δανειακή» αυτή συναλλαγή, υπέβαλλε Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου/ ΟΓΑ χαρτ. βάσει του Ν.4512/2018.

- Το ποσό που επικαλέστηκε ο προσφεύγων ότι η εταιρεία οφείλει στον ίδιο και στον αδερφό του ..... συνολικού ύψους 2.946.627,81€ δεν φαίνεται εντός της εταιρείας και στα ταμειακά της διαθέσιμα δεδομένου ότι δεν έχουν αγοραστεί πάγια ούτε έχει μεταβληθεί το εταιρικό κεφάλαιο.

- Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος έχει την υποχρέωση να διαπιστώνει τα πραγματικά περιστατικά και όχι την όποια λογιστική τακτοποίηση. Στην συγκεκριμένη περίπτωση τα extraίτ των τραπεζικών κινήσεων για τους υπ' αριθ. .... λογαριασμούς όψεως της ..... και τον υπ' αριθ. .... λογαριασμό όψεως της ..... της εταιρείας "..... για το επίμαχο διάστημα 2009-2015 σε αντιπαραβολή με τις λογιστικές καρτέλες των υποχρεώσεων του προσφεύγοντος προς την εταιρεία, αλλά και της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα θα αποδείκνυαν τα πραγματικά γεγονότα.

- Από την σύγκριση των εισοδημάτων του προσφεύγοντος σε σχέση με τα τραπεζικά του υπόλοιπα και τις καταβληθείσες δαπάνες του, προκύπτει αρνητική διαφορά ύψους - .3.167.865,27€ και αν ληφθούν υπόψη οι ισχυρισμοί του διαφορά ύψους -4.542.314,78€.

- Το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει κατ' αρχήν η φορολογική διοίκηση. Ωστόσο τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Ειδικότερα η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό της απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπεβολικά δυσχερή την εφαρμογή της

φορολογικής νομοθεσίας από την Διοίκηση. Συνεπώς η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές συγκλίνουσες ενδείξεις που είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 886/2016, ΣτΕ 173,18,884/2016, ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, ΣτΕ172/2018).

**Επειδή** σύμφωνα με το ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής περιόδων Δεκέμβριος – Δεκέμβριος 2015 της εταιρείας ..... ο λογαριασμός με κωδικό ..... και ο λογαριασμός με κωδικό ..... παρουσιάζουν υπόλοιπο 1.572.178,30€ και 1.374.449,51€ αντίστοιχα. Από την προσκομισθείσα καρτέλα λογαριασμού Γενικής Λογιστικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 της εταιρείας ..... προκύπτει ότι το σχηματισθέν πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού από προηγούμενες χρήσεις, όπου την 31/12/2015 ήταν ύψους 1.374.449,51€, μειώνεται μεταξύ άλλων στις 22/7/2016 με το ποσό των 100.000,00€ και την 13/10/2016 με το ποσό των 50.000,00€. Τα εν λόγω ποσά συνολικής αξίας 150.000,00€ λογίστηκαν ως παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

**Επειδή** το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού με κωδικό ..... είχε σχηματισθεί από προηγούμενα έτη. Από την καρτέλα του εν λόγω λογαριασμού περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 προκύπτει ότι την 1/1/2014 είχε υπόλοιπο ύψους 2.673.173,16€. Εν συνεχεία λαμβάνοντας υπόψη την καρτέλα του ως άνω λογαριασμού για τις περιόδους 1/1/2014 – 31/12/2014 και 1/1/2015 – 31/12/2015 στον εν λόγω λογαριασμό πραγματοποιούνται μόνο χρεώσεις και συνεπώς ως αναφέρθηκε και ανωτέρω το πιστωτικό υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού την 31/12/2015 ήταν ύψους **1.374.449,51€**.

**Επειδή** όπως αναφέρθηκε και τα ανωτέρω τα καθαρά κέρδη που αποκόμισε ο προσφεύγων από την εταιρεία (επιχειρηματική αμοιβή και κέρδη φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας) κατά της χρήσεις 2009-2014 ανέρχονται περίπου (ένα μικρό μέρος όπως επικαλέστηκε ο προσφεύγων μεταφερόταν στο λογ.42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέον») στο συνολικό ποσό των **1.544.711,04€** (841.755,50€= επιχειρηματική αμοιβή +702.955,54 = καθαρά κέρδη που φορολογήθηκαν στην εταιρεία. Τα κέρδη αυτά δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στα αντίστοιχα έτη και συγκεκριμένα στους κωδικούς 403 «Επιχειρηματική αμοιβή από ΟΕ ή ΕΕ ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου» και 431 «Καθαρά κέρδη από εταιρείες κτλ που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε. και από ΕΠΕ».

**Επειδή** τυχόν παραβατική συμπεριφορά ως προς την απεικόνιση των κονδυλίων του ισολογισμού της εταιρείας με την επωνυμία ..... αναφορικά με την υποχρέωση του προσφεύγοντος προς την εταιρεία ύψους 1.503.154,76€ και των ταμειακών της διαθεσίμων, αποτελεί αντικείμενο άλλου ελέγχου, ο οποίος δύναται να διενεργηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, εφόσον κριθεί σκόπιμο, λαμβανομένου υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.



**Επειδή**, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ. Δεν αποδείχτηκε δηλαδή ότι τα ποσά αυτά που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013 δεν αποτελούν απόδοση οφειλόμενων στον προσφεύγοντα διανεμηθέντων κερδών προηγούμενων ετών της εταιρείας .....

**Επειδή** για την από 10/08/2016 πίστωση ύψους 2.564,00€ που κρίθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, η διαφορά φορολογητέων εισοδημάτων με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
<b>ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>							
Ακίνητη περιουσία	76.345,09	9.129,50	76.345,09	9.129,50	76.345,09	9.129,50	
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	37.160,47	5,06	37.160,47	5,06	37.160,47	5,06	
Επιχειρηματική δραστηριότητα (α)	513.763,57	626,05	516.347,57	626,05	513.763,57	626,05	
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13 (β)					2.564,00		2.564,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις			150.000,00				
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
<b>Συνολικό δηλωθέν εισόδημα</b>	<b>627.269,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>779.853,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>629.833,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>2.564,00</b>
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>627.269,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>779.853,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>629.833,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>2.564,00</b>
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>627.269,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>779.853,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>629.833,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>2.564,00</b>
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
<b>Συνολικό εισόδημα</b>	<b>627.269,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>779.853,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>629.833,13</b>	<b>9.760,61</b>	<b>2.564,00</b>
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	627.269,13	9.760,61	779.853,13	9.760,61	629.833,13	9.760,61	2.564,00

(α), (β): Ποσό ύψους 2.564,00€ κρίθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσία και στον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων προστέθηκε στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσό ύψους 2.584,00€. Με την παρούσα στον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων αφαιρείται από το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσό ύψους 2.584,00€ και

αυξάνεται το Εισόδημα του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13 κατά 2.564,00€.

### Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

**Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:**

**1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ..... ) Φορ. Έτος 2016**

#### **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ**

Α.	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) - (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	627.269,13	9.760,61	779.853,13	9.760,61	629.833,13	9.760,61	2.564,00
Φόρος κλίμακας	258.222,97	1.507,92	326.575,69	1.507,92	259.069,09	1.507,92	846,11
Μείον: Μειώσεις από το φόρο			700,00				
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
<b>Φόρος που αναλογεί</b>	<b>258.222,97</b>	<b>1.507,92</b>	<b>325.875,69</b>	<b>1.507,92</b>	<b>259.069,09</b>	<b>1.507,92</b>	<b>846,11</b>
<b>Β. Μείον</b>							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	5.574,14	0,75	5.574,14	0,75	5.574,14	0,75	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	1.687,84		1.687,84		1.687,84		
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	87.186,81	972,99	87.186,81	972,99	87.186,81	972,99	
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει .....							
Μείωση επιστροφής φόρου							
<b>Υπόλοιπο φόρου (+/-)</b>	<b>163.774,18</b>	<b>534,18</b>	<b>231.426,90</b>	<b>534,18</b>	<b>164.620,30</b>	<b>534,18</b>	<b>846,11</b>
<b>Γ. Πλέον</b>							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	222.505,77	137,73	222.505,77	137,73	222.505,77	137,73	
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου	1.517,40		1.517,40		1.517,40		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	303,48		303,48		303,48		

<b>Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)</b>	388.100,83	671,91	455.753,55	671,91	388.946,95	671,91	846,11
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			16.913,18				
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	57.877,91		73.136,31		58.134,31		256,40
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.059,80		2.059,80		2.059,80		
.....							
<b>Συνολικά ποσά (+/-)</b>	<b>448.688,54</b>	<b>1.321,91</b>	<b>548.512,84</b>	<b>1.321,91</b>	<b>449.791,06</b>	<b>1.321,91</b>	<b>1.102,51</b>
<b>Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ</b>							
Διαφορά συμφητισμού							
<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>	450.010,45		549.834,75		451.112,97		1.102,51
<b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή</b>							
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							
<b>Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>	450.010,45		549.834,75		451.112,97		<b>1.102,51</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.