



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/04/2023

Αριθμός απόφασης: 994

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017,

- Β) με αριθμ.Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/04/2017 - 30/04/2017,
- Γ) με αριθμ.Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/07/2017 - 30/09/2017,
- Δ) με αριθμ.Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 30/12/2017 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 166.094,76 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 83.047,38 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 45.484,14 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **294.626,28 €**.
- Με τον με αριθμόΟριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2017 - 30/04/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 9.267,46 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.633,73 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **13.901,19 €**.
- Με τον με αριθμόΟριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2017 - 30/09/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 10.330,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.165,43 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **15.496,30 €**.
- Με τον με αριθμόΟριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 30/12/2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου εισροών ποσού 15.392,26€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτος 2017, δυνάμει της υπ' αριθμ.Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η παραπάνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία της αποστολής χρηματικών εμβασμάτων στο εξωτερικό συνολικού ύψους άνω των 200.000€ σε τουλάχιστον ένα έτος από το 2016 και μετά βάσει της υποπερίπτωσης δδ του εδαφίου β της παραγράφου Ι της Δ.ΟΡΓ.Α 1005011 ΕΞ 2021/22-01-2021 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να διερευνηθεί μέσω του φορολογικού ελέγχου εάν υφίσταται αδικαιολόγητα προσαύξηση περιουσίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση έτος ασκούσε το επάγγελμα του επιτηδευματία – λιανεμπόρου απομιμήσεων κοσμημάτων, με απλογραφικά βιβλία βάσει Ε.Λ.Π.

Ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμόαίτημα παροχής πληροφοριών Άρ.προς την Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, το με αριθμόαίτημα παροχής πληροφοριών Άρ.προς την Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, το με αριθμόαίτημα παροχής πληροφοριών Άρ.προς την Δ.Ο.Υ. Σύρου, το με αριθμόαίτημα παροχής πληροφοριών προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σχετικά με τυχόν παραβάσεις, δελτία πληροφοριών κ.λπ. που αφορούν την προσφεύγουσα.

Επίσης ζητήθηκε από την ίδια, με τη με αριθμόεπιστολή, να συμπληρώσει μεταξύ άλλων το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης και τους Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017.

Από τα στοιχεία του προγράμματος 'Elenxis' και από τα με αριθμόαπαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σύρου, απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και το απαντητικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δ' Υποδ/ση ΛΑΜΙΑΣ, προέκυψαν οι κάτωθι παραβάσεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Άρθρου 58Α Ν.4174/2013):

Α. Μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Συναλλαγής καθαρού ύψους 8,06€, όπως προκύπτει από την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, που αφορούσε το υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, στη

Β. Μη έκδοση δύο Αποδείξεων Λιανικής Συναλλαγής καθαρού ύψους 20,97 €, όπως προκύπτει από την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούσε το υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, στη Νάξο κατά τη διάρκεια προληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις

Γ. Μη έκδοση ενός (1) τιμολογίου αγοράς καθαρού ύψους 36,29€, όπως προκύπτει από την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, που αφορούσε το υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας στο

Από στοιχεία και πληροφορίες που ελήφθησαν από τον έλεγχο από τα συστήματα «elenxis» και «taxis» και από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δ' Υποδ/ση ΛΑΜΙΑΣ, προέκυψε η λήψη εικονικών στοιχείων από ΤΟΥΣ και

Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της προσφεύγουσας, καθώς και από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε το 2017, προκύπτει ότι έχει λάβει και καταχωρήσει στις αγορές της χρήσης 2017 τα κάτωθι ληφθέντα στοιχεία:

ΑΦΜ	Επωνυμία	Αξία	ΦΠΑ	Φ.Σ.	Σύνολο
.....	134.769,62	32.346,65	218	167.116,27
.....	11.304,83	2.713,12	29	14.017,95
		146.074,45	35.059,77		181.134,22

Ειδικότερα στην από έκθεση έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δ' ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ στην εταιρείαγια τα έτη 2017-2019 διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων - αποδεικτικών στοιχείων που υφίστανται στον φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων έλεγχος ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολό τους, ήτοι ειδικότερα ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη :

-δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσεις δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες - «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ' ονόματι της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ,

καθώς επίσης

-δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.»

Επιπλέον στην από έκθεση έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δ' ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ στην εταιρεία για τα έτη 2017-2019 διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«Ως εκ τούτου ο έλεγχος κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων και ουχί εκτίμησης ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρο 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 66 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ):

Α) Στην έκδοση κατά το Φορολογικό έτος 2017 συνολικά τριακοσίων τριάντα εννέα (339) Φορολογικών Στοιχείων Εσόδων (Τιμολογίων Πώλησης) συνολικής καθαρής αξίας 890.352.33

ευρώ και ΦΠΑ συνολικής αξίας 213.679.79 ευρώ, επ' ονόματι των περιγραφόμενων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Εξόδων (της αντίστοιχης χρήσης) των αντισυμβαλλόμενων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας επιχειρήσεων,

Β) Στην έκδοση κατά το Φορολογικό έτος 2018 συνολικά χιλίων διακοσίων ενενήντα δύο (1.292) Φορολογικών Στοιχείων Εσόδων (Τιμολογίων Πώλησης), συνολικής καθαρής αξίας 1.537.384.14 € και ΦΠΑ συνολικής αξίας 368.972.20 € επ' ονόματι των περιγραφόμενων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Εξόδων (της αντίστοιχης χρήσης) των αντισυμβαλλόμενων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας επιχειρήσεων, καθώς και

Γ) Στην έκδοση κατά το φορολογικό έτος 2019 συνολικά έντεκα (11) Φορολογικών Στοιχείων Εσόδων (Τιμολογίων Πώλησης), συνολικής καθαρής αξίας 17.253.10€ και ΦΠΑ συνολικής αξίας 4.140,75€, επ' ονόματι των περιγραφόμενων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Εξόδων (της αντίστοιχης χρήσης) των αντισυμβαλλόμενων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας επιχειρήσεων.»

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε τα τιμολόγια εκδόσεως των ανωτέρω επιχειρήσεων εικονικά ως προς το σύνολο τους και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2017 ως κάτωθι:

Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών	Χρήση 2017	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα Έσοδα Επιχείρησης	1.529.494,59	1.529.523,62
Κόστος πωληθέντων	1.222.114,68	1.222.114,68
Απογραφή έναρξης	1.302.500,00	1.302.500,00
Αγορές Εμπορευμάτων	1.160.114,68	1.160.114,68
Απογραφή λήξης	1.240.500,00	1.240.500,00
Δαπάνες Βιβλίων	686.333,79	686.333,79
Αμοιβές προσωπικού	271.237,41	271.237,41
Διάφορα Έξοδα	410.387,98	410.387,98
Αποσβέσεις παγίων	4.708,40	4.708,40
(Πλέον) Διαφορές από ετεροχρονισμό	0,00	0,00
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση δαπανών	155.007,03	155.007,03
Λογιστικές διαφορές ελέγχου		146.074,45
Καθαρά κέρδη	-223.946,85	-77.843,37

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

Α) τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης, σε έκαστη χρήση, η οποία δεν αιτιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της,

Β) ότι το δηλωθέν βάσει αρχικής δήλωσης εισόδημα της ελεγχόμενης, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής της στην υπό έλεγχο χρήση,

Γ) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) και λήψης εικονικών στοιχείων αγορών, έκρινε ότι βάσει των διατάξεων της παρ.1 & παρ.2 του Άρ.28/Ν.4172-2013 πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας της, και συγκεκριμένα η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας σύμφωνα και με την από Απόφαση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αρ.πρωτ.).

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, ήτοι τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», αξιοποιώντας στοιχεία και πληροφορίες από το σύστημα “taxis”, τη Δ.Η.ΛΕ.Δ., το ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ.) και το Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης και τους Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων που συμπλήρωσε η προσφεύγουσα.

Σχετικά με τις λοιπές αναλώσεις ποσού 46.619,30 € αφορούν σε κατασχέσεις από το Ι.Κ.Α. που διενεργήθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας.

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	24.121,74	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	126.975,23
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης	1.529.494,59	4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	5.439,16	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α΄, β΄ υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	1.160.114,68
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	681.625,39
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	10.844,16
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	

10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	34.178,68
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.015,50
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	46.619,30
ΣΥΝΟΛΟ	1.559.055,49	ΣΥΝΟΛΟ	2.062.372,94

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.559.055,49
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	2.062.372,94
Υπόλοιπο	-503.317,45

Συνεπώς το εισόδημα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίζεται ως εξής: 503.317,45 € (αποκρυστάλλωση φορολογητέα ύλη) + 13,96 € (δηλωθέν εισόδημα - τόκοι) = 503.331,41 €.

Επειδή από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν - προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε για το ως άνω ποσό ύψους 503.317,45€ για τη χρήση 2017 η φορολόγηση ή η νόμιμη απαλλαγή του από το φόρο, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, η οποία κατανέμεται ανά κατηγορία εισοδήματος βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων ως εξής:

Α) Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ύψους 29,03€ (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων), το οποίο φορολογείται σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013.

Β) Εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή η αιτία ύψους 503.288,42€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 4 του Ν. 4172/2013, το οποίο φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 33% βάσει της παρ.4/Αρ.29 Ν. 4172/2013.

Καθώς το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, είναι μεγαλύτερο από το προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις Φ.Ε., αυτό αποτελεί το τελικό φορολογητέο εισόδημα.

Αναφορικά με τον Φ.Π.Α., εξαιτίας της διαπίστωσης της πραγματοποίησης εικονικών συναλλαγών, οι παρακάτω εισροές ανά τρίμηνο δεν ελήφθησαν υπόψη:

Περίοδος	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Καθαρό ποσό	Φόρος Εισροών
2ο Τρίμηνο	27.695,20 11.304,83	9.359,93
3ο Τρίμηνο	42.942,50	10.304,88
4ο Τρίμηνο	64.135,82	15.392,66
ΣΥΝΟΛΑ			35.057,47

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποίησε στην προσφεύγουσα μαζί με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 στις Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό απαντητικό υπόμνημα επί του Σ.Δ.Ε.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
2. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
3. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου.
4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

Ως προς τον 1^ο λόγο προβαλλόμενο λόγο -Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, του ν.4172/2013:

«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.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:
«... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ'εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο

φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«**1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:**

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/2013, με θέμα: «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου: Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους»

13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200X).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών».

Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών».

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1171/2013, με θέμα: «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων»:

«Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιδόμενων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή και κατά τους ελέγχους από το γραφείο, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 67Α του ΚΦΕ.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, όσοι αρνούνται ή παραλείπουν αναίτιολογίτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 4 παράγρ.2 του Ν.2523/1997 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του Ν 3943/2011 (ΦΕΚ. Α' 66/31.3.2011): «Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή».

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

- α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία
- β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων
- γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

Συγκεκριμένα:

α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Παράδειγμα: Αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010 θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφηκαν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης- λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης.

Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφομένων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις,

ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσει/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης.

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.:

«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 η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ορθά βάσει των διατάξεων των παρ.1 & 2 του Άρ.28 του Ν.4172/2013 ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη:

Α) τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, η οποία δεν αιτιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της,

Β) το δηλωθέν βάσει αρχικής δήλωσης εισόδημα το οποίο δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης στην υπό έλεγχο χρήση,

Γ) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) και λήψης εικονικών στοιχείων αγορών.

Επειδή, οι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων προκύπτουν από Α) την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Σύρου και το με αριθμό πρωτ. σχετικό έγγραφο της ίδιας Δ.Ο.Υ., Β) την από

Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και το με αριθμό πρωτ. απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, Γ) την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Επειδή, σχετικά με τα διαθέσιμα μετρητά στην οικία της προσφεύγουσας στο τέλος κάθε περιόδου, η ίδια δεν ανέγραψε ποσά στους σχετικούς Πίνακες Διαθεσίμων Περιουσιακών Στοιχείων. Επίσης, δεν προέκυψαν εισπρακτέα υπόλοιπα πελατών της ατομικής επιχείρησης από τα στοιχεία που διατέθηκαν στον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό ύψους 1.160.114,68 € που αποτελεί επαγγελματικές αγορές, δεν έχει εξοφληθεί αλλά αποτελεί αγορές επί πιστώσει όπως συνηθίζεται στον εμπορικό και επαγγελματικό κλάδο. Επειδή από τα διαθέσιμα στοιχεία στον έλεγχο δεν προέκυψαν πληρωτέα υπόλοιπα προμηθευτών. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δικαιολογητικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ύπαρξη πληρωτέων υπολοίπων σε προμηθευτές την

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος εφάρμοσε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ. την έμμεση τεχνική ανάλυση της ρευστότητας της προσφεύγουσας βάσει των οδηγιών που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1270/2013. Επιπλέον, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται σαφείς, πλήρεις και αιτιολογημένες, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο - Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που

απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

Επειδή, με την από Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία με Α.Φ.Μ..... για τα έτη 2017 έως 2019 διαπιστώθηκε η ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενέργησε. Επιπλέον, με την από Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία διαπιστώθηκε η έκδοση 339 φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθαρής αξίας 890.352,33 € κατά το έτος 2017 τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολό τους.

Επειδή εν προκειμένω, οι εν λόγω εκδότες έχουν κριθεί ως συναλλακτικά ανύπαρκτοι και ανίκανοι να έχουν εκπληρώσει τις παραδόσεις εμπορευμάτων στην προσφεύγουσα και η τελευταία δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ο σχετικός ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο – Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, μετά τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 28, του Ν. 4987/2022 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου», το οποίο έλαβε αριθμό καταχώρησης και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, στις, μαζί με τους εκδοθέντες Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Ε και Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. απαντητικό υπόμνημα στο παραπάνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο και λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο στο σύνολο του, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο – Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, που κατοχυρώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25, παρ.1), οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τη ρύθμιση σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Μία κύρωση επιβαλλόμενη από διάταξη νόμου για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν είναι προδήλως ακατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ή όταν οι δυσμενείς συνέπειές της τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004 Ολομ., 3474/2011 Ολομ., 1195/2016 Ολομ.).

Επειδή, η διάταξη της παρ.1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ορίζει την επιβολή αναλογικού προστίμου ανακριβούς δήλωσης, Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, δεν δημιουργείται

αμφιβολία ως προς την αναλογικότητά του, καθώς υπάρχει κλιμάκωση ανάλογα με το ύψος της ανακρίβειας.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο – Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται: “Αναφορικά με το περιεχόμενο του τεκμηρίου αθωότητας πρέπει να επισημανθεί ότι βασικός πυρήνας του περιεχομένου του αποτελεί η παραδοχή ότι μέχρι την επιβολή μίας ποινικής ή πειθαρχικής φύσεως ποινή ή κύρωση, με όλες τις προβλεπόμενες διαδικαστικές εγγυήσεις (απόφαση δικαστηρίου ή πειθαρχικού συμβουλίου, ακρόαση, δημοσιότητα κτλ.) δεν είναι επιτρεπτό να τεκμαίρεται η ενοχή και να επιβάλλονται προκαταβολικώς οι ποινές ή άλλα μέτρα που ουσιαστικά εξομοιώνονται με αυτές.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, η εν λόγω επιβολή του χρηματικού ποσού, εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελούν κατηγορία «ποινικής φύσεως». Εν προκειμένω όμως, γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλω να προσβάλλω ώστε να επανεξεταστεί, ήτοι γίνεται οριστικός καταλογισμός της παράβασης, επιβάλλοντάς μου τις αντίστοιχες κυρώσεις. Τούτο σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας. Η πρόβλεψη αυτή είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη για το μέρος τουλάχιστον της εκτέλεσης, νομικά πλημμελή.”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.:

«1. 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 παρ. 5 του άρθρου 25.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται 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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017,

Β) με αριθμόΟριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 30/06/2017,

Γ) με αριθμόΟριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/07/2017 – 30/09/2017 και

Δ) με αριθμόΟριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 30/12/2017.

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

Α) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	5.425,20	5.425,20	5.425,20	-
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	4.968,96	508.286,41	508.286,41	503.317,45
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	1.090,10	167.184,86	167.184,86	166.094,76
Προκαταβολή φόρου	1.090,10	1.090,10	1.090,10	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		83.047,38	83.047,38	83.047,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		45.484,14	45.484,14	45.484,14
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.619,80	1.619,80	1.619,80	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.450,00	299.076,28	299.076,28	294.626,28

Β) υπ' αριθμόΟριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 30/06/2017

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	424.042,50	424.042,50	424.042,50	-
Αξία φορολογητέων εισροών	345.117,09	306.114,06	306.114,06	39.003,03
Φόρος εκροών	99.238,18	99.238,18	99.238,18	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	81.073,84	71.713,91	71.713,91	9.359,93
Πιστωτικό υπόλοιπο	-92,47			
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.267,46	9.267,46	9.267,46
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		4.633,73	4.633,73	4.633,73
Σύνολο φόρου για καταβολή				13.901,19

Γ) υπ' αριθμόΟριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2017 – 30/09/2017

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	328.588,97	328.588,97	328.588,97	-

Αξία φορολογητέων εισροών	251.653,76	208.711,26	208.711,26	42.942,50
Φόρος εκροών	76.041,78	76.041,78	76.041,78	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	57.788,11	47.483,23	47.483,23	10.304,88
Πιστωτικό υπόλοιπο	-66,48			
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.330,87	10.330,87	10.330,87
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.165,43	5.165,43	5.165,43
Σύνολο φόρου για καταβολή				15.496,30

Δ) υπ' αριθμόΟριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 30/12/2017

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	385.230,47	385.230,47	385.230,47	-
Αξία φορολογητέων εισροών	451.312,09	387.176,27	387.176,27	64.135,82
Φόρος εκροών	89.868,97	89.868,97	89.868,97	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	106.293,23	90.900,97	90.900,97	15.392,26
Πιστωτικό υπόλοιπο	-16.458,21			
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Σύνολο φόρου για καταβολή				

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.