



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1562

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17.1.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., κατοίκου, περιοχή, άνευ οδού και αριθμού, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		11/12/2018	19/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	21.626,08 €
2		11/12/2018	19/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	5.122,10 €

3		11/12/2018	19/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	1.250,38 €
---	-------	------------	------------	-------------------	-------------------------	------------

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4		11/12/2018	19/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	0,00 €
5		11/12/2018	19/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	2.397,64 €
6		11/12/2018	19/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	403,37 €

γ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7		11/12/2018	19/12/2018	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	1.933,08 €

και δ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
8		11/12/2018	19/12/2018	Πρόστιμο άρ. 54 ν. 4174/2013	01/01/2014 - 31/12/2014	500,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, γ) επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 και δ) επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και τις από 11.12.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 17.1.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ)

1) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 10.514,51 €, πλέον 9.862,61 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 1.248,96 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 21.626,08 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 2.879,35 €, πλέον 1.980,99 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013) και 261,76 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 5.122,10 €.

3) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 921,14 €, πλέον 230,29 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 και 98,95 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 1.250,38 €.

Οι διαφορές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 11.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους (έτη) 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, με την προσθήκη α) εισοδημάτων αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) ύψους 26.181,73 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, β) εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα ύψους 7.732,31 € και εισοδημάτων αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994) ύψους 993,00 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και γ) εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα ύψους 2.383,10 € και εισοδημάτων αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) ύψους 915,00 € στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό εισόδημα (προ εκπτώσεων)	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2012-31.12.2012	46.351,02 €	72.532,75 €

01.01.2013-31.12.2013	69.167,99 €	77.893,30 €
01.01.2014-31.12.2014	43.406,21 €	46.704,31 €

ΦΠΑ

4) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό, επειδή η υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 κρίθηκε από τον έλεγχο ειλικρινής (βλ. σελ. 17-18 της από 11.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου).

5) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.237,17 €, πλέον 1.160,47 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 2.397,64 €.

6) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 381,30 €, πλέον 22,07 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ 3^{ου} τριμήνου 2014, ήτοι συνολικό ποσό 403,37 €.

Οι διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 11.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχόμενες περιόδους (έτη) 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, με την προσθήκη α) ποσών φορολογητέων εκροών ύψους 7.732,31 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 και β) ποσών φορολογητέων εκροών ύψους 2.383,10 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2013-31.12.2013	96.609,09 €	104.341,40 €
01.01.2014-31.12.2014	71.241,79 €	73.624,89 €

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015

7) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τρία (3) πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 ύψους 586,15 €, 382,33 € και 964,60 €,

αντίστοιχα, λόγω έκδοσης, εντός του 2013, τριών (3) ανακριβών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων για αποκρυβείσες αξίες 2.344,59 €, 1.529,31 € και 3.858,41 €, αντίστοιχα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 1.933,08 €.

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013

8) Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 ύψους 250,00 € λόγω έκδοσης, εντός του 2014, μίας (1) ανακριβούς ως προς την αξία απόδειξης λιανικής συναλλαγής για αποκρυβείσα αξία 1.003,79 € και ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 ύψους 250,00 € λόγω μη έκδοσης, επίσης εντός του 2014, μίας (1) απόδειξης λιανικής συναλλαγής για συνολική αξία 1.379,31 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 ν. 4308/2014 και του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, των ως άνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Παράνομη η προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 ποσού ύψους 25.481,73 € ως εισοδήματος αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994), δεδομένου ότι δικαιούχος του ποσού αυτού δεν ήταν η ίδια, αλλά άλλο πρόσωπο.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό αφορούσε σε χρήματα που κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό δικό της υπέρ του εντολέα της από πελάτες του, τα εισέπραξε η ίδια για λογαριασμό του και του τα απέδωσε, κατά μεν ένα μέρος τους με δύο τραπεζικά εμβάσματα, κατά δε το υπόλοιπο μέρος τους με μετρητά.

2.) Παράνομη η προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά της των περιόδων 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, ποσών ύψους 700,00 €, 993,00 € και 915,00 € ως εισοδημάτων αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, αντίστοιχα), δεδομένου ότι δικαιούχος των ποσών αυτών δεν ήταν η ίδια, αλλά άλλο πρόσωπο.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά αφορούσαν σε χρήματα που κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της κόρης της από πελάτες της τελευταίας και όχι της ίδιας, η ίδια δε εμφανιζόταν ως συνδικαιούχος στον εν λόγω λογαριασμό, ως δεύτερο πρόσωπο, μόνο και μόνο για λόγους ασφάλειας και για περίπτωση έκτακτης ανάγκης.

3.) Παράνομη η προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά της των περιόδων 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, ποσών εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα (και αντίστοιχων φορολογητέων εκροών στις αντίστοιχες φορολογητέες

εκροές της επιχείρησής της των περιόδων αυτών), δεδομένου ότι τα ποσά αυτά αφορούσαν σε δαπάνες, στις οποίες προέβη για λογαριασμό πελατών της.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012 και την 31.12.2013: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι **πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων**

προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος 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, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). 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. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, 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 και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το****

καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. [...]. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του

φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...] 5. [...]»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την από 11.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (σελ. 9-11 (αριθμ. 10)): «Πραγματοποιήθηκαν πολλές καταθέσεις, για τις οποίες η ελεγχόμενη στο υποβληθέν υπόμνημά της αναφέρει ότι αφορούν πνευματικά δικαιώματα του αστικού συνεταιρισμού περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....». Ο οργανισμός της ανέθεσε την κατάθεση και συζήτηση στο Μον. Πρωτ. Σύρου των ασφαλιστικών μέτρων κατά ξενοδοχείων και καταστημάτων που όφειλαν στον Οργανισμό πνευματικά δικαιώματα από χρήση ραδιοτηλεοπτικών σταθμών. Πολλές φορές οι οφειλέτες συναινούσαν στην οφειλή τους και κατέθεταν το ποσό στον δικό της λογαριασμό για λογαριασμό του οργανισμού. [...]. Η ελεγχόμενη πέραν του ισχυρισμού της ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν δεν αφορούν αυτήν, **δεν απέστειλε κανένα στοιχείο προς απόδειξη** αυτού, ούτε προσκόμισε ή αναφέρθηκε στη μεταφορά των ποσών αυτών από τους λογαριασμούς της προς την εταιρεία [...]. Ο έλεγχος γνωρίζει την πηγή αλλά θεωρεί άγνωστη την αιτία της κατάθεσης και προσθέτει το ποσό 25.481,73 € στα φορολογητέα εισοδήματα ως προσαύξηση περιουσίας.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την από 11.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (σελ. 18 (αριθμ. 1)): «Ο οργανισμός «.....» στην βεβαίωση που απέστειλε, καθώς και η ελεγχόμενη, ισχυρίσθηκαν ότι οι καταθέσεις ποσού 25.481,73 €, φυσικών ή νομικών προσώπων κατά το έτος 2012 αφορούν καταθέσεις πελατών του οργανισμού «.....». **Από πουθενά όμως δεν προκύπτει ότι οι συγκεκριμένοι καταθέτες είναι πελάτες του οργανισμού και όχι της ελεγχόμενης και ότι τα καταβληθέντα ποσά στην ελεγχόμενη κατατέθηκαν για λογαριασμό άλλου. Δεν απεστάλη κανένα φορολογικό ή άλλο στοιχείο του οργανισμού προς τους καταθέτες, ούτε συνδέεται η επικαλούμενη κατάθεση ποσών με τους αρχικούς καταθέτες. Επιπλέον εξετάζοντας τους τραπεζικούς λογαριασμούς, δεν διαπιστώθηκε μεταφορά των ποσών αυτών από τους λογαριασμούς της προς την εταιρεία ούτε ο οργανισμός απέστειλε στοιχεία των ισχυρισθισών καταθέσεων προς αυτόν από την ελεγχόμενη. Συγκεκριμένα:**

07/03/2012 δεν υπάρχει μεταφορά ποσού 9.456,00 €.

11/06/2012 δεν υπάρχει μεταφορά ποσού 4.471,00 €, ενώ αντιθέτως υπάρχει κατάθεση από τον οργανισμό προς την ελεγχόμενη την ημέρα αυτή, ποσού 744,72 €.

21/12/2012 ισχυρίσθηκαν ο οργανισμός αλλά και η ελεγχόμενη ότι παραδόθηκαν μετρητά ύψους 11.555,73 €. Εκτός του ότι **δεν απεστάλη κανένα στοιχείο προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού τους**, δεν συνάδει με τις συναλλακτικές πρακτικές αλλά και τις διατάξεις η παράδοση μετρητών τόσο μεγάλου ποσού.

Συνεπώς από πουθενά δεν προκύπτει ότι τα καταβληθέντα ποσά στην ελεγχόμενη κατατέθηκαν για λογαριασμό άλλου [...].»

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αποδεικτικώς τα ακόλουθα έγγραφα: α) φωτοαντίγραφο της από 30.11.2018 βεβαίωσης του Γενικού Γραμματέα και της Ταμία του Οργανισμού (η οποία όμως δε φέρει βέβαιη χρονολογία ούτε θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτής υπογραφών, αφού δεν έχει θεωρηθεί από αρμόδια προς τούτο δημόσια αρχή (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο)), με την οποία βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα αα) στις 07.03.2012 κατέθεσε, διά της γραμματέως της, σε τραπεζικό λογαριασμό του Οργανισμού ποσό ύψους 9.456,00 €, αβ) στις 11.6.2012 κατέθεσε, η ίδια, στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό του Οργανισμού ποσό ύψους 4.471,00 € και αγ) στις 21.12.2012 παρέδωσε στον Οργανισμό σε μετρητά χρηματικό ποσό συνολικού ύψους 11.555,73 €, ότι τα ποσά αυτά (συνολικά 25.482,73 €) αφορούσαν σε δικαιώματα που οφείλονταν από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σε μέλη του Οργανισμού, στα οποία και τελικά διανεμήθηκαν και ότι για όλα τα καταβληθέντα ποσά έχουν εκδοθεί τα σχετικά τιμολόγια, β) φωτοαντίγραφο εκτύπωσης με αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής από την, Κατάστημα: (η οποία όμως δε φέρει βέβαιη χρονολογία ούτε θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτής υπογραφών, αφού δεν έχει θεωρηθεί από αρμόδια προς τούτο δημόσια αρχή (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο)), η οποία περιέχει τις εξής ενδείξεις: «Αριθμός συναλλαγής: / Λογαριασμός: / Ποσό: 9.456,00 Π / Αξία εκτοκισμού: 08/03/2012 / Αιτιολογία: / Στοιχεία Πληρωτή: 0 / Διενέργεια από: ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ / ΦΟΡΕΑΣ», και γ) φωτοαντίγραφο εκτύπωσης με αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής από την, Κατάστημα: (η οποία όμως δε φέρει βέβαιη χρονολογία ούτε θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτής υπογραφών, αφού δεν έχει θεωρηθεί από αρμόδια προς τούτο δημόσια αρχή (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο)), η οποία περιέχει τις εξής ενδείξεις: «Αριθμός συναλλαγής: / Λογαριασμός: / Ποσό: 4.471,00 Π / Αξία εκτοκισμού: 12/06/2012 / Αιτιολογία: / Στοιχεία Πληρωτή: / Διενέργεια από: ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ / ΦΟΡΕΑΣ».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. /2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2): «Ο έλεγχος έχει απαντήσει στον ανωτέρω λόγο στην σελ. 18 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. [επαναλαμβάνεται αυτολεξεί το προπαρατεθέν απόσπασμα από τη σελ. 18 της από 11.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου]. Ως προς τα δύο (2) προσκομισθέντα αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της δεν ετέθησαν στον έλεγχο κατά την διάρκεια αυτού. Από τα δύο (2) έντυπα που προσκομίσθηκαν **δεν προκύπτει ο δικαιούχος του αναγραφόμενου τραπεζικού λογαριασμού, επίσης δεν προκύπτει ο λόγος κατάθεσης** διότι στην αιτιολογία αναγράφεται στο ένα «.....» και στο άλλο «.....». Σε καμία περίπτωση όμως δεν συνδέονται οι αρχικοί καταθέτες με τον εν λόγω Οργανισμό και δεν απεστάλη κανένα αποδεικτικό μεταξύ αυτών και του Οργανισμού ή της ελεγχόμενης και του Οργανισμού. Επιπλέον όπως αναγράφεται στην σελ. 9 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος «η ελεγχόμενη στο υποβληθέν υπόμνημά της αναφέρει ότι αφορούν του αστικού συνεταιρισμού περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....». Ο οργανισμός της

ανέθεσε την κατάθεση και συζήτηση στο Μον. Πρωτ. Σύρου των ασφαλιστικών μέτρων κατά ξενοδοχείων και καταστημάτων που όφειλαν στον Οργανισμό πνευματικά δικαιώματα από χρήση ραδιοτηλεοπτικών σταθμών.». Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε κανένα φορολογικό στοιχείο για αυτές τις υπηρεσίες προς τον Οργανισμό, ενώ διαπιστώθηκε κατάθεση ποσού 744,72 € από τον οργανισμό προς την ελεγχόμενη την 21/12/2012.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι παράνομη η προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 ποσού ύψους 25.481,73 € ως εισοδήματος αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994), δεδομένου ότι δικαιούχος του ποσού αυτού δεν ήταν η ίδια, αλλά άλλο πρόσωπο, ισχυρίζεται δε ειδικότερα ότι το εν λόγω ποσό αφορούσε σε χρήματα που κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό δικό της υπέρ του εντολέα της Οργανισμού από πελάτες του, τα εισέπραξε η ίδια για λογαριασμό του και του τα απέδωσε, κατά μεν ένα μέρος τους με δύο τραπεζικά εμβάσματα, κατά δε το υπόλοιπο μέρος τους με μετρητά. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τα ως άνω τρία (3) προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα **δεν αποδεικνύονται (πλήρης απόδειξη)** τα επικαλούμενα από αυτήν κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που τον θεμελιώνουν και ειδικότερα, όπως ορθά επισημαίνεται και στην υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2): **αφενός α)** δεν αποδεικνύονται (πλήρης απόδειξη) τα επικαλούμενα από αυτήν κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την **έννομη σχέση της με τον Οργανισμό**, αφού δε συμπροσκομίστηκε π.χ. έγγραφη σύμβαση βέβαιης χρονολογίας με θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτής υπογραφών (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο) μεταξύ αυτής και του Οργανισμού ή άλλο σχετικό έγγραφο, ώστε να μπορεί να συναχθεί ότι ο Οργανισμός ήταν εντολέας της και ότι η ίδια ενεργούσε (και μέσω του δικού της ελεγχόμενου τραπεζικού λογαριασμού στην) ως ενδιάμεσος μεταξύ του Οργανισμού και των πελατών του και για λογαριασμό του **αφετέρου β)** δεν αποδεικνύονται (πλήρης απόδειξη) τα επικαλούμενα από αυτήν κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την **έννομη σχέση των προσώπων** που προέβησαν στις καταθέσεις των υπό κρίση ποσών στον ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό της στην (αυτών που αναφέρονται στις σελ. 9-10 της από 11.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου) **με τον Οργανισμό**, αφού δε συμπροσκομίστηκαν π.χ. έγγραφες συμβάσεις βέβαιης χρονολογίας με θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτών υπογραφών (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο) μεταξύ των προσώπων αυτών και του Οργανισμού ή άλλο σχετικό έγγραφο, ώστε να μπορεί να συναχθεί ότι τα πρόσωπα αυτά ήταν πελάτες δικοί του και όχι της ελεγχόμενης και τελικά ότι δικαιούχος των κατατεθέντων στον εν λόγω λογαριασμό ποσών ήταν ο Οργανισμός, η δε κατάθεσή τους έγινε για λογαριασμό και υπέρ του Οργανισμού, ούτε συμπροσκομίστηκε κανένα φορολογικό παραστατικό ή άλλο έγγραφο-στοιχείο του Οργανισμού προς τους καταθέτες που να τεκμηριώνει (αποτυπώνει) τις φερόμενες χρηματικές καταβολές σε αυτόν μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας **ενώ εξάλλου γ)** δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ότι οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα τμηματικές

αποδόσεις (εν μέρει με τα δύο τραπεζικά εμβάσματα και εν μέρει με μετρητά) του υπό κρίση συνολικού ποσού των 25.481,73 € **συνδέονταν με τους αρχικούς καταθέτες**, δηλαδή **συνίσταντο στα χρηματικά ποσά (πιστώσεις) που οι τελευταίοι είχαν καταθέσει** στο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην (όπως αυτά αναφέρονται στις σελ. 9-10 της από 11.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου), **στο πλαίσιο δε αυτό** από τις δύο (2) ως άνω προσκομισθείσες εκτυπώσεις με αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής από την, Κατάστημα: (και ανεξαρτήτως του ότι αυτές δε φέρουν βέβαιη χρονολογία ούτε θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτών υπογραφών, αφού δεν έχουν θεωρηθεί από αρμόδια προς τούτο δημόσια αρχή (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο)) δεν προκύπτει ούτε ο **δικαιούχος** του αναγραφόμενου σ' αυτές τραπεζικού λογαριασμού, αλλά ούτε και ο **λόγος (αιτιολογία)** της κατάθεσης, ενώ αναφορικά με τη φερόμενη απόδοση του υπολειπόμενου ποσού ύψους 11.555,73 € με μετρητά δεν προσκομίζεται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει ότι **πράγματι αποδόθηκε** ένα τέτοιο ποσό **τοis μετρητοίς**. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την από 11.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (σελ. 11-12 (αριθμ. 13), 13-14 (αριθμ. 12) και 16 (αριθμ. 13)): «*Πραγματοποιήθηκαν στον λογαριασμό καταθέσεις, τις οποίες η ελεγχόμενη αναφέρει ότι είναι συνδικαιούχος, δεν έκανε συναλλαγές και δεν την αφορούν. Δεν απέστειλε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό οι καταθέσεις που έγιναν δεν αφορούν αυτήν, αλλά την συνδικαιούχο κόρη της [...]. Ο έλεγχος επιμερίζει τις καταθετικές κινήσεις ανά συνδικαιούχο εκάστου λογαριασμού κατ' ίσα μέρη σύμφωνα με τον νόμο 5638/1932 [...] σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1033/2013, εφόσον δεν κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθούν στον δικαιούχο που ανήκουν. Ο έλεγχος γνωρίζει την πηγή αλλά θεωρεί άγνωστη την αιτία της κατάθεσης και προσθέτει το ποσό [...] στα φορολογητέα εισοδήματα ως προσαύξηση περιουσίας [...]*».

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αποδεικτικός φωτοαντίγραφο της από 14.12.2018 υπεύθυνης δήλωσης της κόρης της, που φέρει θεώρηση του γνησίου της υπογραφής του και βέβαιη χρονολογία (αν και δε διακρίνεται η σφραγίδα της θεωρούσας δημόσιας αρχής), με την οποία δηλώνεται ότι: «*οι καταθέσεις που έχουν γίνει στο με αριθμό λογαριασμό της είναι αποκλειστικά και μόνο από δικούς μου πελάτες και δεν αφορούν την κ. Ουδέποτε πελάτης της κ. έχει κάνει κατάθεση στον παραπάνω λογαριασμό, ο οποίος και έχει πλέον κλείσει*».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 3): «*Ο έλεγχος στον κοινό με την κόρη της τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό*

διαπίστωσε πολλές καταθέσεις τις οποίες ανέγραψε στο υπ' αρ. πρωτ. /2018 Σημείωμα διαπιστώσεων που απεστάλη στην ελεγχόμενη. (Σελ. 7, 11 και 16 του Σ.Δ.Ε) Η προσφεύγουσα με την υπ' αρ. πρωτ. /2018 ένστασή της απέστειλε όλα τα φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν την δικηγόρο κόρη της και τα οποία εξέδωσε προς τους πελάτες της, τα οποία ο έλεγχος έκανε δεκτά και δεν καταλόγισε τα ποσά αυτά. Συνεπώς **έχουν εξαιρεθεί οι επώνυμες καταθέσεις που αφορούν τους πελάτες της** Η υπεύθυνη δήλωση δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου και πρόκειται για νέο στοιχείο».

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι παράνομη η προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά της των περιόδων 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, ποσών ύψους 700,00 €, 993,00 € και 915,00 € ως εισοδημάτων αγνώστου αιτίας προέλευσης (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 και άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, αντίστοιχα), δεδομένου ότι δικαιούχος των ποσών αυτών δεν ήταν η ίδια, αλλά άλλο πρόσωπο, ισχυρίζεται δε ειδικότερα ότι τα εν λόγω ποσά αφορούσαν σε χρήματα που κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της κόρης της από πελάτες της τελευταίας και όχι της ίδιας, η ίδια δε εμφανιζόταν ως συνδικαιούχος στον εν λόγω λογαριασμό, ως δεύτερο πρόσωπο, μόνο και μόνο για λόγους ασφάλειας και για περίπτωση έκτακτης ανάγκης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από το προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της από 14.12.2018 υπεύθυνης δήλωσης της κόρης της **δεν αποδεικνύονται (πλήρης απόδειξη)** τα επικαλούμενα από αυτήν κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που τον θεμελιώνουν, αφού δε συμπροσκομίζονται και άλλα έγγραφα (π.χ. συμφωνητικά της κόρης της με τους φερόμενους ως πελάτες της με βέβαιη χρονολογία και θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων επ' αυτών υπογραφών (άρθρο 171 παρ. 2 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενο), φορολογικά παραστατικά κ.ά.), τα οποία, συνεκτιμώμενα μαζί με την υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 171 παρ. 3 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με άρθρο 148 ν. 2717/1999, αναλογικά εφαρμοζόμενα), να μπορούν να τον τεκμηριώσουν επαρκώς. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την από 11.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (σελ. 18): «Για την αιτιολόγηση ότι στις περιπτώσεις ανακριβών εκδόσεων φορολογικών στοιχείων ποσών 300, 400, 500 ή 600 € ότι αυτά αφορούν έξοδα εισιτηρίων με αυτοκίνητο, έξοδα κινητών ενσήμων και έξοδα εκδόσεως πιστοποιητικών, ο έλεγχος επισημαίνει ότι τα έξοδα των εισιτηρίων **έχουν καταχωρηθεί όλα** στο βιβλίο εσόδων – εξόδων στην στήλη των εξόδων και **έχουν αναγνωρισθεί από τον έλεγχο**. Κατά τον ίδιο τρόπο εάν υπήρχαν και άλλα έξοδα θα έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Εξάλλου **αν καταχωρούνται τα έξοδα όπως τα εισιτήρια οφείλεται και η καταχώρηση του αντίστοιχου εσόδου όταν αυτό καταβάλλεται από τον πελάτη**. Ο έλεγχος παρόλα αυτά, στα μικρού ύψους

ποσά, αναγνωρίζει ότι η διαφορά μεταξύ των κατατεθέντων χρημάτων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αφορά κάλυψη διαφόρων εξόδων. Δεν αναγνωρίζονται τα εξής: [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι παράνομη η προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά της των περιόδων 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, ποσών εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα (και αντίστοιχων φορολογητέων εκροών στις αντίστοιχες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής της των περιόδων αυτών), δεδομένου ότι τα ποσά αυτά αφορούσαν σε δαπάνες, στις οποίες προέβη για λογαριασμό πελατών της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει (συνυποβάλλει), αλλά ούτε και έστω επικαλείται (αναφέρει), κανένα αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι όντως τα ποσά ύψους 7.732,31 € και 2.383,10 € που πρόσθεσε στα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά της των περιόδων 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014, αντίστοιχα, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στην πραγματικότητα αποτελούσαν καλύψεις (καταβολές) δαπανών, στις οποίες είχε προηγουμένως προβεί για λογαριασμό πελατών της στα πλαίσια των σχέσεων εντολής που είχε με αυτούς (π.χ. παραστατικά που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών). Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (17.5.2019): *«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...].»*

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (17.5.2019): *«Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.»*

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 17.1.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		11/12/2018	19/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	21.626,08 €
2		11/12/2018	19/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2013 - 31/12/2013	5.122,10 €
3		11/12/2018	19/12/2018	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	1.250,38 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4		11/12/2018	19/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	0,00 €
5		11/12/2018	19/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	2.397,64 €
6		11/12/2018	19/12/2018	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	403,37 €

γ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7		11/12/2018	19/12/2018	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015	01/01/2013 - 31/12/2013	1.933,08 €

και δ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
8		11/12/2018	19/12/2018	Πρόστιμο άρ. 54 ν. 4174/2013	01/01/2014 - 31/12/2014	500,00 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

A. ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ

Οικονομικό έτος 2013

Διαφορά κύριου φόρου	10.514,51 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013	5.257,26 €
ΠΛΕΟΝ τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΕΦΠ και της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2013	4.605,36 €
ΠΛΕΟΝ Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	1.248,96 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>21.626,09 €</u>

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	2.879,35 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013	719,84 €
ΠΛΕΟΝ τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΕΦΠ για το οικονομικό έτος 2013	1.261,16 €
ΠΛΕΟΝ Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	261,76 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.122,11 €</u>

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	921,14 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014	230,29 €
ΠΛΕΟΝ Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011	98,95 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.250,38 €</u>

Β. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2012-31.12.2012

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

Φορολογική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013

Διαφορά κύριου φόρου	1.237,17 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013	618,59 €
ΠΛΕΟΝ τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013	541,88 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.397,64 €</u>

Φορολογική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

Διαφορά κύριου φόρου	381,30 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ 3 ^{ου} τριμήνου 2014	22,07 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>403,37 €</u>

Γ. Πρόστιμα

Έτος 2013

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 συνολικού ποσού **1.933,08 €**.

Έτος 2014

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού **500,00 €**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.