



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7-9-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1682

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. / 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος - πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 4.653,96€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013, ποσού 2.326,98€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 878,44€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της με αριθ. / 9-4-2019 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι με α/α 8, 10, 12, 13, 14, 16, 19 και 20 πιστώσεις, συνολικού ποσού 7.150,00€, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 7 και 8 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο κ. με ΑΦΜ, ο οποίος υπήρξε ο μοναδικός υπάλληλος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, από την 28-4-2016 έως και 30-11-2016, σύμφωνα με το υποβληθέν έντυπο 3 «Ένιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης» και το έντυπο 7 «Βεβαίωση – Δήλωση Εργοδότη για Συμβάσεις Ορισμένου Χρόνου ή Έργου».
2. Αναφορικά με τις με α/α 2, 3, 4, 5, 9 και 18 πιστώσεις, συνολικού ποσού 4.720,00€, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 7 και 8 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά είναι μικρά και είναι φυσιολογικό να βρίσκονται στην οικία κάθε οικογένειας, όπως προκύπτει και από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016. Επιπροσθέτως, από 1-1-2016 έως 8-4-2016 ο προσφεύγων προέβη σε αναλήψεις, συνολικού ποσού 2.100,00€, ενώ παράλληλα μέσω των τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου και της συζύγου του εξοφλούνταν οι υποχρεώσεις

τους. Συνεπώς, τα ενοίκια που εισέπραττε η σύζυγός του καθώς και τα ποσά των συντάξεων επαρκούν για να δικαιολογήσουν την κατάθεση των ανωτέρω ποσών.

3. Η με α/α 21 πίστωση, ποσού 6.329,85€, όπως αυτή παρατίθεται στην σελίδα 8 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφορά ασφαλιστική αποζημίωση που έλαβε η σύζυγος του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ, από την ασφαλιστική εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ μέσω της με ημερομηνία έκδοσης 1-12-2016 επιταγής ποσού 6.329,85€, η οποία κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα Επιπλέον, την 1-12-2016, η σύζυγος του προσφεύγοντος κατέθεσε στην εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, η οποία κατέχει το νοσοκομείο, το ποσό των 6.851,01, μέσω του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας
4. Η με α/α 11 πίστωση, ποσού 11.201,67€, όπως αυτή παρατίθεται στην σελίδα 7 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτει από την χορήγηση της με αριθ. τραπεζικής επιταγής, που εξέδωσε η εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ στην εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, της οποίας ο προσφεύγων είναι μέτοχος. Εν συνεχεία, η ανωτέρω επιταγή κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί ο προσφεύγων στην, ως αποδέκτης μερισμάτων και εμπορικών συναλλαγών.

Εισόδημα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.1 και 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά

προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ...

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 «Μεταφορά ζημιών» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια

της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τ.λ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, 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. ...».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς

επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

5. ...

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλη, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς

λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1897/2018:

«6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω

διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 886/2016, 7μελής).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1893/2018:

«4. ... 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 αντιταχθεί, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και

αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο 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 εισόδημα του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, (β) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. ... (γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που (τροφοδότησε έμβασμα και) λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της

διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει (κατ' αρχήν) προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. ... (δ) Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανάκλα την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. ...

7. Επειδή, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρονται οι δύο προηγούμενες σκέψεις, ο ελεγχόμενος φορολογούμενος δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και, περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το (σημαντικό) χρηματικό ποσό (σε δραχμές ή σε €) που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα είτε σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους ή υπέρ (όχι του ίδιου αλλά) άλλου προσώπου - συνδικαιούχου του επίμαχου λογαριασμού. Ωστόσο ένας τέτοιος ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ζητήματος της προέλευσης του συναλλάγματος και του οικονομικού λόγου της περιέλευσής του στον τρίτο που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού), προκειμένου να τεκμηριωθεί νομίμως και επαρκώς, πρέπει

να στηρίζεται στα προβλεπόμενα από το νόμο παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος [αντίστοιχες βεβαιώσεις της τράπεζας, των ΕΛ.ΤΑ. ή της τελωνειακής/φορολογικής αρχής: βλ. σχετικά υπ' αριθμ. Ε.751/22.1.1979 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 173/21.2.1979), υπ' αριθμ. 1005428/26/0012 ΠΟΛ.1020/16.1.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 76/1.2.1989) και υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1035772/676/Α0012/17.4.2002 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 540/1.5.2002)], καθώς και στις αντίστοιχες πιστωτικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού σε συνάλλαγμα σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής ή/και σε πιστοποιητικά μετατροπής του εισαχθέντος συναλλάγματος στο εθνικό νόμισμα.

8. ... Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι η έννοια του όρου "δικαιούχος" ή "συνδικαιούχος" σε ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό, είναι συνυφασμένη με τη δυνατότητα του προσώπου αυτού να έχει απόλυτη πρόσβαση στον εν λόγω λογαριασμό και να κάνει επ' ονόματι του χρήση ολόκληρου ή μέρους του ποσού των καταθέσεων που βρίσκονται σ' αυτόν, όπως π.χ. να πραγματοποιεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές ή πληρωμές ποσών ή άλλες πράξεις που να σχετίζονται με αυτόν. Ως εκ τούτου, εξυπακούεται ότι, λόγω και του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, δεν μπορεί να αποδοθεί κυριότητα οποιουδήποτε λογαριασμού ή ποσού αυτού σε τρίτο πρόσωπο το οποίο δεν ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού και συνεπώς δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση ή να κάνει οποιαδήποτε χρήση του λογαριασμού αυτού. Εξάλλου, σε περίπτωση που διενεργείται φορολογικός έλεγχος σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας κάποιου από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού, το ποσό του εν λόγω λογαριασμού θεωρείται κατ' αρχήν ότι ανήκει στους συνδικαιούχους κατ' ίσα μέρη είναι δε στην ευχέρεια της φορολογικής αρχής να αποδείξει το αντίθετο. Σε κάθε περίπτωση, όμως, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυριστεί ότι ολόκληρο ή μέρος του ποσού κοινού τραπεζικού λογαριασμού αφορά εισόδημα που ανήκει σε άλλο, τρίτο, πρόσωπο, το οποίο δεν είναι κύριος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού αυτού. Και τούτο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, πρόσωπο στο οποίο δεν ανήκει ο λογαριασμός ή δεν είναι συνδικαιούχος σ' αυτόν, δεν μπορεί το ίδιο, λόγω του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, να έχει οποιαδήποτε πρόσβαση ή να κάνει οιαδήποτε χρήση του λογαριασμού με την προαναφερθείσα έννοια.».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσθήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 6-9, της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016 προέκυψαν πιστώσεις, συνολικού ποσού 43.586,51€, εκ των οποίων ο έλεγχος έκρινε ως ανατιολόγητες πιστώσεις, συνολικού ποσού 29.401,52€ και τις θεώρησε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο έλεγχος, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συνέταξε το με αριθ. / 14-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 28 του ν.4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, την 29-11-2019, μαζί με τον με αριθ. / 14-11-2019 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και τον με αριθ. / 14-11-2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Φ.Δ.. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία, τα οποία αρχικά δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου. Συγκεκριμένα προσκόμισε τα εξής στοιχεία, προκειμένου να αιτιολογήσει τις κάτωθι πιστώσεις:

1. Οι με α/α 8, 10, 12, 13, 14, 16, 19 και 20 πιστώσεις, συνολικού ποσού 7.150,00€, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 7 και 8 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο κ. με ΑΦΜ, ο οποίος υπήρξε ο μοναδικός υπάλληλος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, από την 28-4-2016 έως και 30-11-2016, σύμφωνα με το υποβληθέν έντυπο 3 «Ενιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης» και το έντυπο 7 «Βεβαίωση – Δήλωση Εργοδότη για Συμβάσεις Ορισμένου Χρόνου ή Έργου».
2. Αναφορικά με τις με α/α 2, 3, 4, 5, 9 και 18 πιστώσεις, συνολικού ποσού 4.720,00€, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 7 και 8 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά είναι μικρά και είναι φυσιολογικό να βρίσκονται στην οικία κάθε οικογένειας, όπως προκύπτει και από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016. Επιπροσθέτως, από 1-1-2016 έως 8-4-2016 ο προσφεύγων προέβη σε αναλήψεις, συνολικού ποσού 2.100,00€, ενώ παράλληλα μέσω των τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου και της συζύγου του εξοφλούνταν οι υποχρεώσεις τους. Συνεπώς, τα ενοίκια που εισέπραττε η σύζυγός του καθώς και τα ποσά των συντάξεων επαρκούν για να δικαιολογήσουν την κατάθεση των ανωτέρω ποσών.
3. Η με α/α 21 πίστωση, ποσού 6.329,85€, όπως αυτή παρατίθεται στην σελίδα 8 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του

ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφορά ασφαλιστική αποζημίωση που έλαβε η σύζυγος του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ, από την ασφαλιστική εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ μέσω της με ημερομηνία έκδοσης 1-12-2016 επιταγής ποσού 6.329,85€, η οποία κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα Επιπλέον, την 1-12-2016, η σύζυγος του προσφεύγοντος κατέθεσε στην εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, η οποία κατέχει το νοσοκομείο, το ποσό των 6.851,01, μέσω του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας

4. Η με α/α 11 πίστωση, ποσού 11.201,67€, όπως αυτή παρατίθεται στην σελίδα 7 της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτει από την χορήγηση της με αριθ. τραπεζικής επιταγής, που εξέδωσε η εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ στην εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, της οποίας ο προσφεύγων είναι μέτοχος. Εν συνεχεία, η ανωτέρω επιταγή κατατέθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί ο προσφεύγων στην, ως αποδέκτης μερισμάτων και εμπορικών συναλλαγών.

Επειδή, κατόπιν εξέτασης των ως άνω νέων στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι:

1. Αναφορικά με τις με α/α 8, 10, 12, 13, 14, 16, 19 και 20 πιστώσεις, συνολικού ποσού 7.150,00€, με καταθέτη τον με ΑΦΜ, για τον οποίο προσκομίστηκε βεβαίωση πρόσληψης προς το, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προήλθαν από τα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης καθώς και ότι ο ανωτέρω υπάλληλος τα κατέθετε περιοδικά, δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και φορολογικά στοιχεία εσόδων και δαπανών της ατομικής του επιχείρησης, έτσι ώστε να ελεγχθεί αν οι εν λόγω καταθέσεις συνάδουν με τις εισπράξεις και τα έσοδα της επιχείρησής του, σε σχέση με τις ημερομηνίες που επικαλείται και σε σχέση με το πώς έχουν εξοφληθεί τα ποσά της αγοράς εμπορευμάτων. Επιπλέον για το φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων δήλωσε ζημία ποσού 16.911,44€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι οι με α/α 8, 10, 12, 13, 14, 16, 19 και 20 πιστώσεις, συνολικού ποσού 7.150,00€ αιτιολογούνται πλήρως, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Αναφορικά με τις με α/α 2, 3, 4, 5, 9 και 18 πιστώσεις, συνολικού ποσού 4.720,00€, για τις οποίες δεν υπάρχει περιγραφή κατάθεσης και για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά είναι μικρά και είναι φυσιολογικό να βρίσκονται στην οικία κάθε οικογένειας, όπως προκύπτει και από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, δεν προσκόμισε τα σχετικά τραπεζικά

έγγραφο της κατάθεσης, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, από τα οποία να προκύπτει ότι έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο. Για τα ποσά, για τα οποία επικαλείται ότι προβαίνει σε ανάληψη από 1-1-2016 έως 8-4-2016, συνολικού ποσού 2.100,00€, αυτά προσομοιάζουν με ποσά που αφορούν έξοδα διαβίωσής του. Στη συγκεκριμένη δε χρονική περίοδο το σύνηθες ήταν οι πολίτες να κάνουν ανάληψη χρηματικών ποσών και όχι επανακαταθέσεις αυτών, δεδομένου του περιορισμού στην κίνηση κεφαλαίων (capital control). Όσο δε αφορά στα εισοδήματα που εισπράττονται, όλο το ποσό της σύνταξης της κατατίθεται στον με αριθ.τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί ο προσφεύγων στην Για τα δηλούμενα ενοίκια, ο προσφεύγων δήλωσε ετήσια μισθώματα, ποσού 28.981,00€, εκ των οποίων ταυτοποιείται στους λογαριασμούς ποσό 7.500,00€ και αφορά ενοίκια από την εταιρεία με ΑΦΜ, από 1-7-2016 έως 5-12-2016 (μηνιαίο μίσθωμα 2.500,00€ ισογείου μονοκατοικίας 99,07 τμ στο Ημεροβίγλι Σαντορίνης και ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% έκαστος) και ποσό 5.630,00€ από την εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό στοιχείο για την είσπραξη ενοικίου 2.500€ μηνιαίως σε μετρητά από την εταιρεία, για τους μήνες από 1-1-2016 έως 1-6-2016. Η σύζυγος του προσφεύγοντος δήλωσε ετήσια μισθώματα ποσού 15.679,20€, εκ των οποίων ταυτοποιείται στους λογαριασμούς ποσό 7.500€ και αφορά ενοίκια από την εταιρεία

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι με α/α 2, 3, 4, 5, 9 και 18 πιστώσεις, συνολικού ποσού 4.720,00€, αιτιολογούνται πλήρως, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3. Αναφορικά με την με α/α 21 πίστωση, ποσού 6.329,85€, διαπιστώθηκε ότι την 1-12-2016, ο προσφεύγων προσκόμισε τα από 1-12-2016 αποδεικτικά παραστατικά κατάθεσης της τράπεζας, από τα οποία προκύπτει η κατάθεση του εν ως άνω ποσού από την ασφαλιστική εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, και η αυθημερόν κατάθεση ποσού 6.851,01€ από την στην εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, η οποία κατέχει το νοσοκομείο και η οποία αφορούσε αποζημίωση για νοσήλεια, συνολικού ποσού 11.064,31€ της συζύγου του προσφεύγοντος στο

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η με α/α 21 πίστωση, ποσού 6.329,85€, αιτιολογείται πλήρως, γίνεται αποδεκτός.

4. Αναφορικά με την με α/α 11 πίστωση, ποσού 11.201,67€, την 10-8-2016, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εκδόθηκε η με αριθ. τραπεζική επιταγή, βάσει της με αριθ./ σειρά Β' προσκομισθείσας απόδειξης είσπραξης επιταγών-μετρητών της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, της οποίας ο προσφεύγων είναι μέτοχος, για συναλλαγές που πραγματοποίησε με την

εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ Εν συνεχεία, η ανωτέρω επιταγή χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, στα πλαίσια των συναλλαγών που έχει με την ανωτέρω εταιρεία, ως αποδέκτης μερισμάτων και εμπορικών συναλλαγών. Εντούτοις, ο προσφεύγων, στο φορολογικό έτος 2016, δεν δήλωσε μερίσματα ή άλλου είδους αμοιβές από την εν λόγω εταιρεία, παρά μόνο παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/13, ποσού 5.883,80€. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις για την διασταύρωση των συναλλαγών (Μ.Υ.Φ.) δεν δηλώθηκαν πωλήσεις εμπορευμάτων προς την εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, αλλά αντιθέτως ο προσφεύγων δήλωσε αγορές από αυτή, αξίας 11.697,53€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η με α/α 11 πίστωση, ποσού 11.201,67€, αιτιολογείται πλήρως, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Συνεπώς, βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το ποσό που θα χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας και επί του οποίου θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 υπολογίζεται ως εξής:

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	29.401,52€
Πλέον Ζημίες από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	16.911,44€
Μείον Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση	-6.329,85€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	39.983,11€

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. / 12-9-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 κλήθηκε από τον έλεγχο να του προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 του ελέγχου.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, για την χρήση 2016, υπέβαλε το με αριθ. δήλωσης έντυπο Ε3, στο οποίο δήλωσε ζημίες από άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποσού 16.911,44€.

Επειδή, ο έλεγχος κατά την έκδοση της με αριθ. / 24-12-2019 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, έλαβε υπόψη τις δηλωθείσες ζημίες, ποσού 16.911,44€, από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, χρήσης 2016, βάσει του με αριθ. δήλωσης εντύπου Ε3, τις οποίες εν τέλει συμψήφισε με το ποσό των 29.401,52€, το οποίο θεώρησε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Ως εκ τούτου, το ποσό προσαύξησης περιουσίας, βάσει ελέγχου ανήλθε στο ποσό των 12.490,08€.

Επειδή, ο έλεγχος, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, εσφαλμένα συμψήφισε τις ως άνω δηλωθείσες στο έντυπο Ε3 ζημίες, χρήσης 2016, στον προσδιορισμό του εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21.

Επειδή, ωστόσο, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η προσαύξηση περιουσίας της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2016, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 12.490,08€, δυνάμει της με αριθ./ 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./ 28-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι την επικύρωση της με αριθ./ 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 24-12-2019) Φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	4.653,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.326,98€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	878,44€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.859,39€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.