



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.05.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 953

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **27.01.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατά της υπ' αριθ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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 υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 8.950,45€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 9.179,59€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 596,92€, δη σύνολο φόρου **18.726,96€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 36.146,04€.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../26.08.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα του ελέγχου προσαύξησης περιουσίας που διενήργησε η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος στον προσφεύγοντα, έκρινε ότι οι ακόλουθες πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, με αποτέλεσμα να συνιστούν, κατόπιν ισομερούς επιμερισμού αυτών στους συνδικαιούχους των λογαριασμών, αποκρυσθαίνοντας φορολογητέα ύλη ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν 2238/94 (από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία).

A/A	Πιστωτικό Ίδρυμα	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία	Είδος - αιτιολογία – σχόλια	Πίστωση	Αριθμός δικαιούχων	Προσαύξηση που αναλογεί στον προσφεύγοντα
1	...	...	14/01/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.829,90 €	6	804,98 €
2	...	...	17/01/2013	DIASTRANSFER ΕΚΔΟΤΗΣ: ...	78,18 €	3	26,06 €
3	...	...	24/01/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ... ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	600,00 €	3	200,00 €
4	...	...	28/01/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ -000000000	3.795,00 €	3	1.265,00 €

5	...	...	28/01/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ΑΠΟ ...Έπαθλα τουρνουά μεταφορά από αθήνα	350,00 €	6	58,33 €
6	...	...	06/02/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.018,80 €	6	169,80 €
7	...	...	06/02/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ...	3.695,00 €	3	1.231,67 €
8	...	...	11/02/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ...	1.000,00 €	6	166,67 €
9	...	...	15/02/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.370,00 €	6	895,00 €
10	...	...	27/02/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ...ΠΡΟΣ ... ΦΕΒΡ ΟΥΑΡΙΟΣ	600,00 €	3	200,00 €
11	...	...	01/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ -000000000	6.450,00 €	3	2.150,00 €
12	...	...	01/03/2013	...	1.230,00 €	1	1.230,00 €
13	...	...	07/03/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.485,00 €	6	1.247,50 €
14	...	...	08/03/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ... ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	2.035,00 €	3	678,33 €
15	...	...	27/03/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00 €	1	2.000,00 €
16	...	...	27/03/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ... ΑΠΟ ... ΓΙΑ ΜΑΡΤΙΟ	600,00 €	3	200,00 €
17	...	...	02/04/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.527,70 €	6	587,95 €
18	...	...	03/04/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ... Απόδοση Μαρτίου 2013	302,30 €	2	151,15 €
19	...	...	09/04/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ... ΜΑΡΤΙΟΣ ΠΟΣΟΣΤΟ	2.400,00 €	3	800,00 €
20	...	...	17/04/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.691,00 €	6	781,83 €
21	...	...	23/04/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.204,30 €	6	1.034,05 €
22	...	...	01/05/2013	...	1.280,00 €	1	1.280,00 €
23	...	...	02/05/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.287,60 €	6	547,93 €
24	...	...	08/05/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ... ΠΤΟΛΕΜΑΙΔΑ	600,00 €	3	200,00 €
25	...	...	17/05/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ -000000000	1.745,00 €	3	581,67 €

26	...	...	03/06/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ...ΑΠΡΙΛΙΟΣ ΠΟΣΟΣΤΑ ...	500,00 €	3	166,67 €
27	...	...	10/06/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.168,70 €	6	861,45 €
28	...	...	11/06/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ... Μεταφορά μέσω winbank	300,00 €	1	300,00 €
29	...	...	20/06/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΑΜΕΙΟ EXPRESS ...ΠΡΟΣ ... ΙΟΥΝΙΟΣ	600,00 €	3	200,00 €
30	...	...	01/07/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	940,00 €	3	313,33 €
31	...	...	17/07/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00 €	1	2.000,00 €
32	...	...	02/08/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00 €	1	2.000,00 €
33	...	...	23/09/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ... Μεταφορά μέσω winba nk	50,00 €	1	50,00 €
34	...	...	26/09/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ -000000000	3.800,00 €	3	1.266,67 €
35	...	...	02/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ -000000000	1.500,00 €	3	500,00 €
36	...	...	11/10/2013	...	600,00 €	1	600,00 €
37	...	...	01/11/2013	...	400,00 €	1	400,00 €
38	...	...	17/12/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00 €	1	1.500,00 €
39	...	...	23/12/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ... ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣ ΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	5.000,00 €	2	2.500,00 €
40	...	...	30/12/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ... ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣ ΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ επιστροφή	5.000,00 €	2	2.500,00 €
41	...	...	31/12/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. ... ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣ ΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	5.000,00 €	2	2.500,00 €
				ΣΥΝΟΛΟ	99.533,48 €		36.146,04 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Ειδικότερα:

α) Οι πιστώσεις με α/α 39,40 και 41, ποσού 5.000 ευρώ έκαστη, αφορούν ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία ..., στην οποία συμμετείχαν τόσο ο προσφεύγων όσο και ο αδελφός του, Προς επίρρωση του ισχυρισμού προσκομίζονται καρτέλες λογαριασμού από τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, καθώς και εκπρόθεσμη δήλωση χαρτοσήμου μετά της σχετικής πληρωμής.

β) Οι λογαριασμοί ... της Τράπεζας ... και ... της ...BANK, είχαν ανοίξει στο πλαίσιο εταιρικής σχέσης με τους λοιπούς εταίρους – συνδικαιούχους του λογαριασμού. Ειδικότερα, ο λογαριασμός της Τράπεζας ... αφορούσε την εταιρεία «...» και ο λογαριασμός της ...BANK την εταιρεία «...» και τα χρήματα που κατατίθεντο σε αυτούς αποτελούσαν αποκλειστικά έσοδα των ως άνω εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση, τα χρήματα κατατίθεντο από συνδικαιούχο του λογαριασμού και όχι από τον προσφεύγοντα.

γ) Οι πιστώσεις με αριθμό 3, 10, 14, 16, 19, 24, 26 και 29 αφορούν επιστροφή από ποσό δανείου που είχε παραχωρήσει ο προσφεύγων προς τον Προς απόδειξη του ισχυρισμού προσκομίζεται σχετικό έγγραφο βεβαίαιας χρονολογίας.

δ) Οι πιστώσεις με αριθμό 12, 36 και 37 αφορούν καταθέσεις για παλιές οφειλές τρίτων προς εταιρεία στην οποία ο προσφεύγων ήταν εταίρος.

ε) Οι πιστώσεις με αριθμό 15, 31 και 32 αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο ίδιος από τα διαθέσιμα μετρητά του και δικαιολογούνται από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών, καθώς και από δωρεά ύψους 73.000,00 ευρώ που είχε λάβει από την μητέρα του.

στ) Για την δικαιολόγηση των υπόλοιπων πιστώσεων, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η οικονομική κατάσταση του προσφεύγοντος, όπως αυτή προκύπτει από τις φορολογικές του δηλώσεις, βάσει της οποίας υπήρχε η δυνατότητα κατάθεσης των επίμαχων ποσών.

2. Ο έλεγχος δεν όρισε κάποιο εύλογο όριο πάνω από το οποίο θα ελέγχονταν οι λογαριασμοί του προσφεύγοντος. Βάσει των οικονομικών του δεδομένων, του μεγάλου αριθμού κινήσεων αλλά και της διαρκούς ρευστότητας που διέθετε, το εύλογο αυτό όριο ανέρχεται στο ποσό των 5.000 Ευρώ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **4 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «**1.** Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **2.** Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... **Ζ.** Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175): «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4. 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 προέλευσής 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «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 προέλευσής 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.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και **καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ..... 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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.....**5.4.** Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.... ».

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: **«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15,16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και**

διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, **προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης** των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, **η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.** 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016** απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....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 και, συνεπώς, 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.).....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. 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 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..... 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 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..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **19 του ν. 2238/1994** του Κεφαλαίου Γ' «Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες», ως ίσχυε το διαχειριστικό έτος 2012: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. ... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. ... Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που

προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α 39,40 & 41 συνολικού ύψους 15.000,00€

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με α/α 39, 40 και 41, ύψους 5.000,00€ έκαστη, αφορούν επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης από την εταιρεία «...», με Α.Φ.Μ. ..., στην οποία συμμετείχε τόσο ο προσφεύγων όσο και ο αδελφός του, ..., με Α.Φ.Μ.

Επειδή, προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού ο προσφεύγων προσκομίζει την κίνηση του υπ' αρ. ... λογαριασμού όψεως της εταιρίας «...» με Α.Φ.Μ. ..., καθώς και την καρτέλα του λογαριασμού 38.03.00.0000 (Καταθέσεις όψεως ... λογ, ...) της ως άνω εταιρίας, απ' όπου προκύπτει η μεταφορά ποσών συνολικού ύψους 15.000,00€ (στις 23/12/2013 5.000,00€, στις 30/12/2013 5.000,00€ και στις 31.12.2013 5.000,00€) προς τον λογαριασμό ... της ίδιας τράπεζας με δικαιούχους τους .. και ..., με το αιτιολογικό «επιστροφή».

Επειδή, επιπλέον προσκομίζονται δύο δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου, της εταιρίας «...», με αρ. πράξης ... & .../24.12.2019 οι οποίες υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καθώς και οι σχετικές πληρωμές. Σύμφωνα με τις εν λόγω δηλώσεις οι ... και ... (μέλη της εταιρίας) στις 22 & 23/03/2013 κατέβαλαν συνολικά το ποσό των 15.000,00€(7.500,00€ έκαστος) σε μετρητά στο ταμείο της εταιρίας για λόγους ταμειακής διευκόλυνσης ενώ παράλληλα έγινε η αντίστοιχη εγγραφή στα βιβλία.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα προκύπτει ότι τα ποσά συνολικού ύψους 15.000,00€ που πιστώθηκαν στις 23, 30 & 31/12/2013 στον υπ' αρ. ... τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα ..., επεστράφησαν από την εταιρία «...» με Α.Φ.Μ. ... στους ... και ... (μέλη της εταιρίας), στο πλαίσιο ταμειακής διευκόλυνσης για την οποία κατεβλήθησαν και τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1175/2015 τα εν λόγω ποσά δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, καθώς προέρχονται από γνωστή πηγή και συγκεκριμένα από τα διαθέσιμα (περιουσία) της εταιρίας «...» με Α.Φ.Μ. ..., στην οποία συμμετέχει τόσο ο ίδιος όσο και ο αδελφός του.

Συνεπώς, δια της παρούσης κρίνεται ότι οι μεταφορές χρηματικών ποσών τον Δεκέμβριο του 2013 από τον λογαριασμό της εταιρίας «...» συνολικού ύψους 15.000,00€ στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, υπό την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94. Ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τις πιστώσεις στους λογαριασμούς ... της Τράπεζας ... και ... της ... BANK

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπ' αρ. ... & ... λογαριασμοί της Τράπεζας ... και ... BANK αντίστοιχα, είχαν ανοιχτεί στο πλαίσιο εταιρικής σχέσης με τους λοιπούς εταίρους – συνδικαιούχους του λογαριασμού. Ειδικότερα, ο λογαριασμός της Τράπεζας ... αφορούσε την εταιρεία «...» και ο λογαριασμός της ... BANK την εταιρεία «...» και τα χρήματα που κατατίθεντο σε αυτούς αποτελούσαν αποκλειστικά έσοδα των ως άνω εταιρειών.

Επειδή, προς απόδειξη των ανωτέρω προσκομίζονται τα εταιρικά καταστατικά, όπου φαίνονται τα ονόματα των εταίρων, τα οποία ταυτίζονται με τους συνδικαιούχους των λογαριασμών, αλλά και τα Ε5 των ως άνω εταιριών. Επίσης, προσκομίζονται μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων εξόδων της περιόδου 01.12.2012-31.12.2013 από όπου αποδεικνύεται σύμφωνα με τον προσφεύγοντα ότι οι εισπράξεις τους υπερκαλύπτουν τα επίμαχα ποσά.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς τα στοιχεία που προσκομίζονται δεν κρίνονται ικανά να απαλλάξουν τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των επιμέρους καταθέσεων. Ειδικότερα, από τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων εξόδων, πέραν των συγκεντρωτικών εγγραφών των μηνιαίων εσόδων, δεν προκύπτουν οι ημερήσιες πωλήσεις, έτσι ώστε αυτές στη συνέχεια να συσχετισθούν με τις αντίστοιχες πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, δεν προσκομίζονται οι κινήσεις των λογαριασμών όψεως των εν λόγω εταιριών, με αποτέλεσμα να μην δύναται να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα ως προς τις συνολικές εισροές χρήματος από την δραστηριότητα αυτών.

Επειδή, το γεγονός ότι τα χρήματα κατατίθεντο από συνδικαιούχο του λογαριασμού και όχι τον ίδιο τον προσφεύγοντα, δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση υπόδειξης της πηγής προέλευσης αυτών, εφόσον δεν έχει αποδειχθεί ότι ο ίδιος δεν είχε καμία συμμετοχή στον εν λόγω λογαριασμό (δεν προέβαινε σε καταθέσεις- αναλήψεις). Ως εκ τούτου και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τις πιστώσεις με αριθμό 3, 10, 14, 16, 19, 24, 26 και 29 καθώς και τις πιστώσεις με α/α 12, 36 και 37

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με αριθμό 3, 10, 14, 16, 19, 24, 26 και 29 αφορούν επιστροφή από ποσό δανείου που είχε χορηγήσει ο προσφεύγων προς τον Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού, με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκε το από 14/12/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου και του ..., σύμφωνα με το οποίο ο πρώτος είχε δανείσει στον δεύτερο το ποσό των 15.000,00€, που θα αποπληρωνόταν ως εξής: 4.000,00€ έως την 31^η Ιανουαρίου 2013, 3.000,00€ έως την 28^η Φεβρουαρίου 2013, 3.000,00€ έως την 31^η Μαρτίου 2013, 2.000,00€ έως την 30^η Απριλίου 2013, 1.500,00€ έως την 31^η Μαΐου 2013, 1.500,00€ έως την 30^η Ιουνίου 2013. Επίσης προσκομίζεται η από 27/06/2013 λύση ιδιωτικού συμφωνητικού –εξοφλητική απόδειξη μεταξύ του ιδίου και του ... με την οποία λύθηκε το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό. Αμφότερα δε φέρουν βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των αντισυμβαλλομένων από το ΚΕΠ 430 του Δήμου Εορδαίας με ημερομηνία 14/12/2012 και 27/06/2013 αντίστοιχα.

Επειδή, αναφορικά με τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, υφίσταται αδυναμία διασταύρωσης των τιθέμενων, επί του γνησίου των υπογραφών, ημερομηνιών με τα τηρούμενα αρχεία του ΚΕΠ, λόγω μη τήρησης σχετικών δεδομένων από την ανωτέρω υπηρεσία.

Επειδή, η χορήγηση του δανείου δεν επιβεβαιώνεται από άλλα στοιχεία-γεγονότα, όπως πληρωμή του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου, αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντισυμβαλλομένων (δανειστή και δανειζόμενου), όπου να συμπεριλαμβάνεται το χορηγούμενο/ληφθέν ποσό, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών από τις οποίες να προκύπτει η ανάληψη των χρημάτων με σκοπό την χορήγηση του δανείου καθώς και η ολοσχερής εξόφληση του χρέους.

Επειδή, η αιτιολογία των τραπεζικών κινήσεων (... ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ, ... ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ, ... ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ, .. ΑΠΟ ... ΓΙΑ ΜΑΡΤΙΟ, ΜΑΡΤΙΟΣ ΠΟΣΟΣΤΟ, ΤΕΧΝΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑ, ΑΠΡΙΛΙΟΣ ΠΟΣΟΣΤΑ ..., ... προς ... ΙΟΥΝΙΟΣ) δεν παραπέμπει σε εξόφληση δανείου αλλά σε δόσοληψίες με εταιρία με την επωνυμία «...».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προαναφερθείσες πιστώσεις αφορούν επιστροφή δανείου από τον ... απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος που σχετίζεται με τις πιστώσεις με α/α 12, 36 και 37 (ότι αφορούν καταθέσεις για παλιές οφειλές τρίτων προς εταιρία στην οποία συμμετείχε), απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος, αφενός διότι δεν ορίζει ποιες οφειλές και ποια εταιρία αφορούν και αφετέρου διότι ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκομίζεται.

Αναφορικά με τις πιστώσεις με αριθμό 13,14,17, 18, 28, 29, 30, 32, 34-44 και 46 αλλά και τις

ΛΟΙΠΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ (Ε' και ΣΤ' περίπτωση)

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με αριθμό 15, 31 και 32 αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο ίδιος από τα διαθέσιμα μετρητά του και δικαιολογούνται από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών, καθώς και από δωρεά ύψους 73.000,00 ευρώ που είχε λάβει από την μητέρα του. Επιπλέον, ως προς τις υπόλοιπες πιστώσεις, ισχυρίζεται, ότι η οικονομική του κατάσταση το επίμαχο διάστημα του παρείχε την δυνατότητα να καταθέτει τα εν λόγω ποσά στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αόριστα και χωρίς την προσκόμιση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων που να τον τεκμηριώνουν, καθώς ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις που θα μπορούσαν να συσχετισθούν με τις επίμαχες πιστώσεις. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο προσφεύγων το 2013 (οικ. έτος 2014) δήλωσε εισόδημα ύψους 10.565,81€ και φορολογήθηκε τεκμαρτά για διαφορά ποσού 2.034,19€. Εύλογα η επικαλούμενη δυνατότητά του να επανακαταθέτει στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αναληφθέντα χρήματα αμφισβητείται. Περαιτέρω, διαπιστώνεται ότι η επικαλούμενη δωρεά ύψους 73.000,00 ευρώ από την μητέρα του έλαβε χώρα το 2007 (έξι χρόνια πριν την υπό εξέταση περίοδο) και ως εκ τούτου θα μπορούσε να αξιοποιηθεί και να εκτιμηθεί μόνο στο πλαίσιο της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως ενδεικτικώς κινήσεις και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολές περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, εν προκειμένω δεν προσκομίστηκε πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών ώστε να προσδιοριστούν συγκεκριμένα τα έτη από τα οποία προκύπτουν τα γενικώς και αορίστως επικαλούμενα κεφάλαια και αφετέρου διότι δεν προσδιορίζονται σαφώς τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών, καθώς και τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, κατά τον χρόνο έναρξης του ελέγχου (01.01.2013), ώστε να διαμορφωθεί σαφής εικόνα για τη δυνατότητά του να διαθέτει μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός περί κατάθεσης χρημάτων από τα διαθέσιμα μετρητά προηγούμενων ετών απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν όρισε κάποιο εύλογο όριο πάνω από το οποίο θα ελέγχονταν οι λογαριασμοί του. Σύμφωνα δε με τον ίδιο βάσει των οικονομικών του δεδομένων, του μεγάλου αριθμού κινήσεων αλλά και της διαρκούς ρευστότητας που διέθετε, το εύλογο αυτό όριο ανέρχεται στο ποσό των 5.000 Ευρώ.

Επειδή, όντως η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων έκαστου λογαριασμού κλπ

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων κλήθηκε από τη φορολογική αρχή να αιτιολογήσει μόλις 41 πιστώσεις εντός του έτους 2013, πολλές από τις οποίες παρουσιάζουν παρόμοια αιτιολογία και περιεχόμενο.

Επειδή όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, ο προσφεύγων δήλωσε εξαιρετικά χαμηλό εισόδημα στο έτος 2013 και φορολογήθηκε τεκμαρτά. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική κατάστασή του στο εν λόγω έτος, όλα τα ποσά που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του κρίνονται σημαντικά.

Επειδή εάν ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος να εξαιρεθούν οι πιστώσεις κάτω των 5.000€, γινόταν αποδεκτός, θα έπρεπε να ελεγχθούν μόλις τέσσερις πιστώσεις στο 2013, αφήνοντας αδιευκρίνιστες σημαντικές τραπεζικές κινήσεις, οι οποίες δεν συνάδουν με το οικονομικό του προφίλ.

Ως εκ τούτου, κρίνεται ότι ορθώς δεν τέθηκε από τον φορολογικό έλεγχο όριο καταθέσεων προς αιτιολόγηση, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως έωλος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα ποσά που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα και συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του για το έτος 2013 σύμφωνα με τα άρθρο 48§3 του Ν. 2238/94 είναι τα εξής:

ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
2013	84.533,48€	36.146,04€	28.646,04€	7.500,00€

Κατά συνέπεια, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και ο αναλογών φόρος για το οικονομικό έτος 2014 προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα							
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			36.146,04		28.646,04		28.646,04
Συνολικό εισόδημα			36.146,04		28.646,4		28.646,04
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο			36.146,04		28.646,04		28.646,04
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	2.034,19						-2.034,19
Άθροισμα	2.034,19		36.146,04		28.646,04		26.611,85
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	2.034,19		36.146,04		28.646,04		26.611,85

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	2.034,19	36.146,04	28.646,04	26.611,85
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό		8.950,45	7.447,98	7.447,98
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/13			9.179,59	7.638,65	7.638,65
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά αλληλεγγύης		126,00	722,92	787,29	661,29
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	126,00	18.852,96	15.873,92	15.747,92
	για επιστροφή				

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./27.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης – ελέγχου
Διαφορά φόρου	8.950,45€	7.447,98€	-1.502,47 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	9.179,59€	7.638,65€	-1.540,94 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	596,92€	661,29€	64,37 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.726,96€	15.747,92€	-2.979,04€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.