

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/09/2020

Αριθμ. Αποφ.: 1566

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ** /12-05-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της με **Α.Φ.Μ.:**, με αντικείμενο εργασιών τις λογιστικές – φορολογικές υπηρεσίες, με έδρα στη Δράμα, επί της οδού Ηπείρου 22^Α, Τ.Κ. 66100, κατά των κάτωθι πράξεων:
α) της με αριθμ. /27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014), **β)** της με /27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), **γ)** της με αριθμ. /27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **δ)** της με αριθμ. /27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2014, **ε)** της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, **στ)** της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και **ζ)** της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Την από 06/02/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ** /12-05-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος της με **Α.Φ.Μ.:** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό /27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.988,05 €,

πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ποσού 3.494,03 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 666,43€, ήτοι **συνολικό ποσό 11.148,51€**.

2. Με την με αριθμό /27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013– 31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.257,34€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 6.417,53€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 583,71€, ήτοι **συνολικό ποσό 13.258,58€**.
3. Με την με αριθμό /27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 4.300,60€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 4.410,70 €, ήτοι **συνολικό ποσό 8.711,30€**.
4. Με την με αριθμό /27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 3.800,83€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.900,41 €, ήτοι **συνολικό ποσό 5.701,24€**.
5. Με την με αριθμό /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 10.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 16.525,36 €, σε σαράντα (40) περιπτώσεις, καθαρής αξίας μικρότερης των 5.000,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περ. θ', § 2 περ. γ' του ΚΦΔ, ήτοι, πρόστιμο 10.000,00 € (40 X 250).
6. Με την με αριθμό /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο **ποσού 6.410,93€**, λόγω **α)** μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.643,71 €, σε πέντε (5) περιπτώσεις καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.7 παρ.3, περ. στ' του Ν.4337/2015 (9.643,71 X 25%), ήτοι, πρόστιμο ύψους **2.410,93 €**, **β)** μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.941,85 €, σε τριάντα εννέα (39) περιπτώσεις καθαρής αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με του άρθρου 7 παρ.3, περ. ζ' του Ν.4337/2015 (15 X 800X1/3), ήτοι, πρόστιμο ύψους **4.000,00 €**.

7. Με την με αριθμό /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013,, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **180,00€**, λόγω υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού του Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Φ.Α.Σ, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Δράμας, για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της υπ. αριθμ. /2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4174/2014, 4093/2012, 2238/1994, 2859/2000 και 4172/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 και παράλληλα, έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής : Η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών τις Υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με έδρα στην Δράμα, τήρησε απλογραφικά βιβλία (Β΄κατηγορίας), από τα οποία προέκυψαν φορολογητέα κέρδη, για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014), ύψους 12.395,80 € και 7.241,01€, αντίστοιχα. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014, δαπάνες συνολικού ύψους 6.255,60 €, καθότι, βάσει του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, δεν είχαν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της, και ως εκ τούτου, τα φορολογητέα κέρδη του οικείου φορολογικού έτους αναμορφώθηκαν με το ποσό αυτό. Περαιτέρω, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα οικεία έτη, καθώς και προσαύξηση περιουσίας των άρθρων 48 παρ. 3 και 21 παρ. 4, των ν. 2238/1994 και 4172/2013, αντίστοιχα, όπως αναλυτικά καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα :

2013		2014	
Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994	18.792,84	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 1, 2 & 3 του ν. 4172/2013	16.525,36
Μη αιτιολογημένες πιστώσεις – προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.	4.120,00	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21	3.227,27

2238/1994		παρ. 4 του ν. 4172/2013	
σύνολο	22.912,84	σύνολο	19.752,63

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /31-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων για το έτος 2013.
2. Παράβαση κατ'ουσίαν νόμου και ειδικότερα της διάταξης των άρθρων 4, 10 και 20 επ. του ν. 2238/1994 και της αντίστοιχης ρύθμισης του ν. 4172/2013, περί της έννοιας του φορολογητέου εισοδήματος, καθόσον στην κρινόμενη περίπτωση δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της.
3. Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, ουδόλως απέδειξε ότι η δήθεν αποκρυβείσα ύλη συνιστά φορολογητέα ύλη, που προέκυψε αποκλειστικά από την άσκηση επιτηδεύματος, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί Παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξη επιβολής προστίμου για την χρήση 2013 (με αριθμούς 677, 678, 681 και 682/27-12-2019).

Επειδή, σύμφωνα με το άρ.72 παρ.11 του ν. 4174/2013 «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με

την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Το τελευταίο εδάφιο της παρ.11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.18.β άρθρου πρώτου Ν.4254/2014,ΦΕΚ Α 85/7.4.2014. Σύμφωνα δε με τη περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι υπ'αρ.,, και /27-12-2019 πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, ΦΠΑ, επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, και επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, αντίστοιχα, εκδόθηκαν την 27-12-2019 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ταχυδρομική επιστολή στις 30-12-2019. Ωστόσο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι μη νομίμως, οι ως άνω πράξεις κοινοποιήθηκαν μετά την 31/12/2019, αφού σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ.1 του ν. 2238/94, είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο στη χρήση 2013, απορρίπτεται, καθώς από τις μεταβατικές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει, ότι ο κρίσιμος χρόνος

για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ακόμη και σε χρήσεις πριν την καθολική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. σχετίζεται με το χρόνο έκδοσης της οριστικής πράξης και όχι με το χρόνο κοινοποίησης αυτής.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **48 παρ.3 του Ν.2238/1994**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως. Ζ` της παρ. 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 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 την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «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 περαιτέρω, με την **παρ. 4 του άρθρου 29 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 στο **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)** 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, στην **ΠΟΛ. 1095/2011** 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 εισοδήματός 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, σπία, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...] 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.** [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, 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.). ...»

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων

στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)...

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

Επειδή, σύμφωνα με το **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.*».

Επειδή, με την υπ'αρ. **884/2016** απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί προδικαστικών ερωτημάτων υποβληθέντων από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα : «*7 . Επειδή, ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ., τα οποία εφαρμόζονται κατ' αρχήν και στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φορολογούμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: 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 (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, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), 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).»

Επειδή, με την ίδια ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε, επίσης ότι, : «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 προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα κατά τα κρινόμενα έτη 2013 και 2014 άσκησε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ και δευτερεύουσες δραστηριότητες τις υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών. Αρχικά, από τα τηρούμενα βιβλία της προέκυψε ότι, το πελατολόγιο της αποτελείται τόσο από φυσικά όσο και από νομικά πρόσωπα, ενώ από την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε περιοδικότητα ως προς την τιμολόγηση των παρασχεθεισών υπηρεσιών σε σταθερά χρονικά διαστήματα ήτοι μηνιαία, τριμηνιαία και με την αιτιολογία «Λογιστικές Εργασίες & Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων Μηνός» και «Έλεγχος Οικονομικών Δεδομένων & Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων Τριμήνου». Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ τηρούμενων βιβλίων και των καταστάσεων οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), δε διαπιστώθηκαν διαφορές για τη διαχειριστική χρήση 2013. Ωστόσο, για το φορολογικό έτος 2014, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες για εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ ποσού 5.415,60€ και ενοικίου ποσού 840,00 €, ήτοι, συνολικού ποσού 6.255,60 €, τις οποίες δεν είχε καταχωρήσει στα απλογραφικά της βιβλία και ως εκ τούτου, ο έλεγχος τις πρόσθεσε στα φορολογητέα κέρδη με τη μορφή λογιστικών διαφορών.

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, προέκυψαν οι ακόλουθες διαπιστώσεις :

1) Ονομαστικές καταθέσεις πελατών της προσφεύγουσας, για διενέργεια πληρωμών, τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτές, καθόσον προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία.

2) Ονομαστικές καταθέσεις πελατών για διενέργεια πληρωμών/οφειλών, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας, ενώ από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, προέκυψε συσχέτιση με τα πρόσωπα αυτά, ως λογιστής. Στην έκθεση ελέγχου παρατίθενται πίνακες ανά περίπτωση και ανά πελάτη, προσδιορισμού ανακριβών εκδόσεων ή μη εκδόσεων φορολογικών στοιχείων αξίας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2014.

3) καταθέσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και δεν προέκυψε η πηγή προέλευσης και χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από άγνωστη, μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παράγραφος 4 Ν. 4172/2013, κατά περίπτωση.

Ειδικότερα, όλες οι ως άνω διαπιστώσεις αναλύονται στον παρακάτω πίνακα :

2013		2014	
Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994	43.489,88	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 1, 2 & 3 του ν. 4172/2013	34.933,33
Μη αιτιολογημένες πιστώσεις – προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994	4.120,00	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013	3.227,27
Αιτιολογημένες πιστώσεις	1.325.841,88	Αιτιολογημένες πιστώσεις	871.011,42
σύνολο	1.373.451,76	σύνολο	909.172,02

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλες οι καταθέσεις δικαιολογούνται πλήρως και προέρχονται από γνωστή πηγή. Οι περισσότερες πιστώσεις στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς αφορούν πληρωμές για λογαριασμό τρίτων και αυτό αποδεικνύεται και από τις κινήσεις των λογαριασμών της, διότι στο τέλος κάθε μήνα ή στις αρχές του επόμενου, το υπόλοιπο των λογαριασμών είναι ελάχιστο σε σχέση με το ύψος των καταθέσεων. Ειδικότερα, επικαλείται ότι όλες οι πιστώσεις αφορούσαν κατάθεση μετρητών που διέθετε το λογιστικό της γραφείο από τους πελάτες της για εκπλήρωση υποχρεώσεων τους προς τρίτους (ασφαλιστικά – επικουρικά ταμεία και Δ.Ο.Υ.). Οι πιστώσεις αυτές έχουν πραγματοποιηθεί τόσο από την ίδια, όσο και από τα αδέρφια της, με σκοπό την εύρυθμη λειτουργία του γραφείου και την αποφυγή άσκοπων εργατωρών προς αναμονή στις τράπεζες. Επίσης, σε πολλές περιπτώσεις πρόκειται για επανακατάθεση ποσών σε λογαριασμούς της από προηγούμενες δικές της αναλήψεις. Επιπλέον, υπήρξαν περιπτώσεις πιστώσεων που αποτελούσαν επιστροφές χρημάτων, λόγω κάλυψης από την ίδια υποχρεώσεων πελατών της, για οφειλές ΙΚΑ, ΟΑΕΕ, καθώς και περιπτώσεις πιστώσεων που δεν αφορούσαν πελάτες, παρά μόνο εξυπηρέτηση για αποστολή και πληρωμή Φ.Π.Α. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκόμισε πλήθος υπεύθυνων δηλώσεων, με τις οποίες βεβαιώνεται, αφενός, η μη καταβολή οποιασδήποτε αμοιβής από φιλικά και συγγενικά της πρόσωπα και αφετέρου η μη ύπαρξη οποιασδήποτε επαγγελματικής σχέσης ή σχέσης εκπροσώπησης για τα έτη 2013-2014 (σχετικά 1, 2, 3 και 4 του υπομνήματος). Συνεπώς, τα ποσά στους τραπεζικούς της λογαριασμούς δε συνιστούν αμοιβή της για την παροχή υπηρεσιών, αλλά ποσά που κατατέθηκαν για την εκπλήρωση υποχρεώσεων προς τρίτους φορείς.

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, 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 το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών. (ΣτΕ 1895/2015, ΣτΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, όπως προκύπτει από τις αναφερόμενες διατάξεις, τόσο του προϊσχύοντος νόμου 2238/1994, όσο και του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν. 4172/2013, σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της προσαύξησης της περιουσίας του, που στηρίζονται οι ισχυρισμοί του, διαφορετικά αυτοί απορρίπτονται ως αναπόδεδεικτοι.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος αποδέχθηκε ως αιτιολογημένες πιστώσεις, το μέρος εκείνο που συνδέθηκε με τη διενέργεια πληρωμών προς το Δημόσιο, ΙΚΑ, κλπ, ενώ την εναπομένουσα διαφορά, τη θεώρησε ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη επαγγελματικής σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας και προσώπων, όπως αυτή προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, όπου δηλώθηκε συσχέτιση ΑΦΜ με τον κωδικό 10 (λογιστής), προσδιόρισε τις ονομαστικές καταθέσεις που παρουσιάζουν σταθερότητα και περιοδικότητα, ανά πελάτη, για έτη 2013 και 2014, προσδιορίζοντας αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από ανακριβή έκδοση ή μη έκδοση φορολογικών στοιχείων .

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος χαρακτήρισε ως εισόδημα από άγνωστη, μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παράγραφος 4 Ν 4172/2013, τις καταθέσεις που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και για τις οποίες δεν προέκυψε η πηγή προέλευσής τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται επιστροφές χρημάτων από φίλους και συγγενείς, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει σχετικά έγγραφα βέβαιης χρονολογίας.

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 446/2003) οι μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986, καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης των εν λόγω συναλλαγών, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τη βασιμότητα των ισχυρισμών της.

Με βάση τα ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς το τέταρτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). Σύμφωνα με τη νομολογία, οι κυρώσεις επιβάλλονται χωρίς την ύπαρξη αμέλειας ή δόλου, αν και όπως κρίθηκε, είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτής της νομολογίας, αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **31-01-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ. /27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

ανάλυση		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	συζύγου και τέκνων	18.644,95	18.644,95	18.644,95	
	προσφεύγουσας	12.395,80	35.308,64	35.308,64	22.912,84
πιστωτικό ποσό		435,95			435,95
Χρεωστικό ποσό			5.821,39	5.821,39	5.821,39
Πρόσθετος φόρος			6.417,53	6.417,53	6.417,53
Εισφορά αλληλεγγύης		125,73	709,44	709,44	583,71
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρου - τελών		332,55	13.591,13	13.591,13	13.258,58

2) Επί της υπ' αριθμ. /27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

ανάλυση		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	συζύγου και τέκνων	18.493,18	18.493,18	18.493,18	
	προσφεύγουσας	7.313,17	33.321,40	33.321,40	26.008,23
πιστωτικό ποσό		1.195,34			6.988,05
Χρεωστικό ποσό			5.792,71	5.792,71	
Πρόσθετος φόρος			3.494,03	3.494,03	3.494,03
Εισφορά αλληλεγγύης		25,00	691,43	691,43	666,43
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού		-25,82	-25,82	-25,82	
Σύνολο φόρου - τελών		546,16	11.148,51	11.148,51	11.148,51

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτου 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3) Επί της υπ' αριθμ. /27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	23.904,32	43.489,88	43.489,88	19.585,56
Αξία φορολογητέων εισροών	2.955,92	2.955,92	2.955,92	
Φόρος εκροών	5.497,98	10.002,66	10.002,66	4.504,68

Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.497,98	5.702,06	5.702,06	-204,08
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.300,60	4.300,60	4.300,60
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		4.410,70	4.410,70	4.410,70
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.711,30	8.711,30	8.711,30

4) Επί της υπ' αριθμ. /27-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	18.407,07	34.933,33	34.933,33	16.525,36
Αξία φορολογητέων εισροών	3.379,05	3.379,05	3.379,05	
Φόρος εκροών	4.233,84	8.034,67	8.034,67	3.800,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.233,84	4.233,84	4.233,84	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.800,83	3.800,83	3.800,83
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		1.900,41	1.900,41	1.900,41
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.701,24	5.701,24	5.701,24
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτου 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

5) Επί της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μικρότερης των 5.000,00 € (40 X 250,00)	10.000,00	10.000,00

6) Επί της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 € (9.643,71 X 25%)	2.410,93	2.410,93
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μικρότερης των 1.200,00 € (15 X 800/3)	4.000,00	4.000,00
Συνολικό πρόστιμο	6.410,93	6.410,93

7) Επί της υπ' αριθμ /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έτους 2013, και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή	180,00	180,00

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.