



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/02/2021

Αριθμός Απόφασης: 656

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/10/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των: α) υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, β) υπ' αρ./2020

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, β) υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 08/10/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/10/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 18.935,02 ευρώ, πλέον προστίμου ύψους 20.663,79 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.060,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 41.658,87 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 10.421,20 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 3.126,36 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 809,26 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 14.356,82 ευρώ.

Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, συνεπεία της μεταφοράς της με αριθ./2017 υπόθεσης από το ΣΔΟΕ, είχε αρχικώς εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η υπ' αριθ./2018 εντολή, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 10/06/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη ότι α) ο προσφεύγων είναι κάτοικος αλλοδαπής (.....), β) τα αριθμητικά δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματος οικονομικού και φορολογικού έτους 2014, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι α) 14 συναλλαγές στο έτος 2013 (οικ. 2014) συνολικού ποσού 67.984,92€ και β) 13 συναλλαγές στο έτος 2014 συνολικού ποσού 40.081,52 € αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις αυτές, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι με αριθ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα. Κατά των ως άνω πράξεων, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθ. Πρωτ......./2019 ενδικοφανή προσφυγή, ενώπιον της υπηρεσίας μας, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. 3358/2019 απόφαση. Με την εν λόγω απόφαση, ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, για λόγους νομικής πλημμέλειας και σύμφωνα με το ακόλουθο σκεπτικό:

«[...] Ωστόσο, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τις αναλυτικές κινήσεις/ καταθέσεις των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών όπως αυτές προέκυψαν μετά από επεξεργασία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., χωρίς να λάβει υπόψη της τις αντιρρήσεις/ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου όπως της στάλθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Συγκεκριμένα, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι:

- ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το από 28/07/2015 έγγραφο/ υπόμνημα του προσφεύγοντα που είχε καταθέσει στο ΣΔΟΕ – Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου – Δυτικής Μακεδονίας και Βορείων Ιονίων Νήσων, Τμήμα Ερευνών Κέρκυρας ούτε ότι αξιολόγησε τα σχετικά δικαιολογητικά.*
- Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα στοιχεία του φακέλου όπως μεταφέρθηκαν από το ΣΔΟΕ και ειδικότερα το με αριθ. πρωτ. Δ33Β 51792 ΕΞ 2014 ΕΜΠ/07-08-2014 έγγραφο της 33^{ης} Διεύθυνσης Ελέγχου Τελωνείων της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και ΕΦ.Κ.*

Ομοίως, στην ως άνω έκθεση δεν αναφέρονται οι ελεγχόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος, το πλήθος των δικαιούχων αυτών ούτε αιτιολογούνται οι καταλογιζόμενες συναλλαγές που φέρουν ως αιτιολογία «ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ»

Επειδή, ως εκ τούτου, από την οικία έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική

βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι ο προσφεύγων, κάτοικος αλλοδαπής, απέκτησε εισόδημα στην Ελλάδα, το οποίο βάσει του ν.2755/1999 (ΦΕΚ Α' 252/19-11-99) «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Αλβανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου» φορολογείται στην Ελλάδα, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.»

Μετά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, εξέδωσε την με αριθ./2020 εντολή επανάληψης διαδικασίας και εν συνεχεία διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για την περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2014.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και τα λοιπά στοιχεία που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, προσδιορίστηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσης, με αποτέλεσμα να καταλογισθεί με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 συνολικού ύψους 57.984,92€ για το οικονομικό έτος 2014 και άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ποσού 40.081,52€ για το φορολογικό έτος 2014.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η προηγηθείσα έκθεση ελέγχου δεν είχε παντελή αοριστία, αλλά απλώς είχε μερική έλλειψη στην αιτιολογία. Η διαπίστωση αυτή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016, αφορούσε επιμέρους έλλειψη του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου για αυτό αποτελούσε αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης και δεν δικαιολογούσε την ακύρωση των πράξεων για νομική πλημμέλεια και τη συνεπεία αυτής επανέκδοση των νέων πράξεων. Επομένως οι επανεκδοθείσες ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απαραδέκτως εκδόθηκαν και ως τέτοιες πρέπει να ακυρωθούν.
- Ανεξαρτήτως τούτου και στην ουσία της υποθέσεως, η νέα έκθεση ελέγχου, η οποία είναι επανάληψη της παλαιάς, δεν συμπληρώνει τη διαπιστωθείσα από την απόφαση 3358/2019 έλλειψη και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και για έλλειψη αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου.
- Οι διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994 και 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013, δεν έχουν

εφαρμογή στην περίπτωση κατοίκων αλλοδαπής, οι οποίοι φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο για τα πραγματικά εισοδήματά τους που αποκτούν στην Ελλάδα (παρ. 2 άρθρου 3 Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ιδίου νόμου).

- Όπως και η απόφαση της ΔΕΔ 3358/2019 έχει δεχθεί, σύμφωνα με το Ν.2755/1999 «Κύρωση της Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και Δημοκρατίας της Αλβανίας», κάτοικος της Αλβανίας φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που απέκτησε στην Ελλάδα. Στην προκειμένη περίπτωση κανένα εισόδημα δεν έχει αποκτήσει στην Ελλάδα όλα τα χρόνια, αλλά κυρίως τα επίδικα έτη 2013 και 2014 και για αυτό το λόγο η Φορολογική Αρχή δεν επικαλείται κάτι τέτοιο, ότι δηλαδή απέκτησε εισοδήματα στην Ελλάδα από κάποια πηγή.

- Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την έκδοση της με αριθμό/2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, χρήση 01/01/2013 – 31/12/2013.

- Όπως και από την έκθεση ελέγχου προκύπτει, είναι φορολογικός κάτοικος Αλλοδαπής (.....), στην οποία φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του. Στην Ελλάδα υποχρεούται να κάνει φορολογικές δηλώσεις ως ιδιοκτήτης κατοικίας στην από το έτος 2006. Για την κάλυψη δε των εξόδων συντήρησης και χρήσης της κατοικίας αυτής, τηρεί δύο λογαριασμούς στην οι οποίοι τροφοδοτούνται από εισοδήματά του στην αλλοδαπή. Στους τραπεζικούς αυτούς λογαριασμούς στην Ελλάδα, καταθέτει ο προσφεύγων προσωπικά χρήματα από τα αποκτώμενα εισοδήματά του στην αλλοδαπή, με τα οποία πληρώνονται έξοδα, κατά τη διάρκεια του χρόνου, για τις ανάγκες συντήρησης και χρήσης του ακινήτου του. Στην περίπτωσή του, η πηγή των εσόδων του, μέρος των οποίων αποτελούν και οι επίδικες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, οι οποίες γίνονται από εκείνον, είτε με κατάθεση μετρητών προερχομένων από την αλλοδαπή, επ' ευκαιρία επισκέψεώς του στην Ελλάδα, είτε με μεταφορά από άλλο τραπεζικό λογαριασμό του.

- Ο προσφεύγων επικαλείται τόσο για επιμέρους πιστώσεις όσο και για το σύνολο αυτών ειδικότερους ισχυρισμούς, οι οποίοι θα εκτεθούν και θα αναλυθούν κατά περίπτωση κατωτέρω.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τον χρόνο έκδοσης της πρώτης εκ των προσβαλλομένων πράξεων είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου της χρήσης 2013 (οικονομικού έτους 2014).

Επειδή με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, "προστίμων,"[5] προϊσχύουσες 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. [...]»

Επειδή σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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 στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος 2013 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2019. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής εκδόθηκε για το επίμαχο οικονομικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων άσκησε κατά της ως άνω πράξης την με αριθ. πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή και η υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. 3358/2019 απόφασή της ακύρωσε την ως άνω πράξη για λόγους νομικής πλημμέλειας.

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1002/2013 (όπως ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης ΔΕΔ) και της παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1064/2017, όπως ισχύει, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μετά την υπ' αριθ. 3358/2019 απόφαση της ΔΕΔ με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας. Ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του αρ. 36 του ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την παρέλευση ενός έτους) εξέδωσε την υπ' αριθ./2020, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των οριζόμενων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η πρώτη προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει για το οικονομικό έτος 2014 ορίζεται ότι: «1. Σε

φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, τεκμαίρεται για τας κρινόμενα έτη, ότι ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ ο κάτοικος αλλοδαπής, όπως στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος, φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διαπιστώθηκε ότι υφίσταντο σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος που τηρούσε στην πιστώσεις κατά τα έτη 2013-2014, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης, χαρακτηρίσθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρ. 48 του ν. 2238/1994 και της παρ. 4 του άρ. 21 του ν. 4172/2013 αντίστοιχα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010 και ισχύει για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013): «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 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.»

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για το φορολογικό έτος 2014: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

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 προσαύξησή της.

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.

.....

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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού

ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,...

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.: «(Α) ...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 –.....)

Επειδή περαιτέρω στη σκέψη 8 της ανωτέρω απόφασης ΣτΕ αναφέρονται τα ακόλουθα: «Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρου 2 § 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που

στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) -πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με πα-ραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε

περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, 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, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ.ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του

φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από 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 εισόδημά του μένει αφορολόγητο».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το ζήτημα του βάρους της απόδειξης έχει ήδη κριθεί νομολογιακά από το ΣτΕ.

Επειδή ο προσφεύγων κλήθηκε από τη φορολογική αρχή να αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσης πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του που τηρούσε στην τράπεζα Πειραιώς. Ωστόσο, η φορολογική αρχή κρίνοντας ότι δεν αιτιολόγησε επαρκώς τις διερευνώμενες πιστώσεις, χαρακτήρισε τα ποσά ως προσαύξηση περιουσίας. Σε κάθε περίπτωση, το γεγονός ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (.....), λαμβάνεται ασφαλώς υπόψη ως προς τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός του. Ωστόσο, οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε τηρούμενους στην Ελλάδα τραπεζικούς λογαριασμούς, εφόσον δεν τεκμηριώθηκε από τον προσφεύγοντα, ότι αφορούν σε εισοδήματα που απέκτησε στην αλλοδαπή, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι συνιστούν φορολογητέο εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελλάδα και πρέπει να υπαχθεί σε φορολόγηση σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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.»

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προσδιόρισε πρωτογενείς πιστώσεις τις οποίες χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας καθόσον δεν αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα η πηγή ή αιτία προέλευσής τους και οι οποίες απεικονίζονται ανά έτος στους παρακάτω πίνακες:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	REC ID	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό σε ευρώ
1	5613	.....	.....	18/1/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ-ΜΕΤΑΤΡ.	1.500,00	EUR	1.500,00
2	5625	.....	.....	5/2/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00	EUR	4.500,00
3	5660	.....	.....	12/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.800,00	EUR	5.800,00
4	5666	.....	.....	24/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.613,26	USD	4.613,26
5	5674	.....	.....	2/5/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	USD	3.790,46
6	5680	.....	.....	10/5/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
7	5698	.....	.....	14/6/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
8	5700	.....	.....	19/6/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
9	5712	.....	.....	2/7/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
10	5730	.....	.....	31/7/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8.500,00	EUR	8.500,00
11	5757	.....	.....	16/9/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.500,00	USD	4.822,42
12	5758	.....	.....	16/9/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
13	5822	.....	.....	27/12/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ-ΜΕΤΑΤΡ.	1.439,99	EUR	1.439,99
14	5824	.....	.....	30/12/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.991,73	USD	7.974,85
Σύνολο χρήσης 2013 σε ευρώ								67.940,98

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	REC ID	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό σε ευρώ
1	5831	.....	.....	3/1/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ-ΜΕΤΑΤΡ.	10.000,00	EUR	10.000,00
2	5833	.....	.....	7/1/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	6.000,00	USD	4.398,50
3	5871	.....	.....	4/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	500,00	EUR	500,00
4	5889	.....	.....	28/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
5	5914	.....	.....	5/5/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	1.000,00	EUR	1.000,00
6	5926	.....	.....	16/5/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	1.000,00	EUR	1.000,00
8	5934	.....	.....	28/5/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	6.500,00	EUR	6.500,00
9	5939	.....	.....	30/5/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	10,02	USD	7,36
10	5963	.....	.....	7/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
11	5964	.....	.....	9/7/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	5.000,00	USD	3.675,66
12	6013	.....	.....	3/9/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	1.300,00	EUR	1.300,00
13	6022	.....	.....	16/10/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	700,00	EUR	700,00
14	6031	.....	.....	17/11/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	1.000,00	EUR	1.000,00
Σύνολο χρήσης 2014 σε ευρώ								40.081,52

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014:

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	REC ID	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό σε ευρώ
1	5613	.....	.....	18/1/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ-	1.500,00	EUR	1.500,00

		.....	.....		ΜΕΤΑΤΡ.			
13	5822	.....	.....	27/12/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ- ΜΕΤΑΤΡ.	1.439,99	EUR	1.439,99

Επειδή ως προς τις παραπάνω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελούν μεταφορές από άλλο λογαριασμό του.

Επειδή η φορολογική αρχή όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος διότι: «δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει τον λογαριασμό από τον οποίο έγιναν οι εν λόγω μεταφορές, καθώς και τον δικαιούχο του εκάστοτε τραπεζικού λογαριασμού.»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επαναπροβάλλει τον ως άνω ισχυρισμό, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε παραστατικό από το οποίο να προκύπτουν αφενός οι λογαριασμοί από τους οποίους μεταφέρθηκαν τα επίμαχα ποσά και αφετέρου λοιπά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ότι εκείνος ήταν ο δικαιούχος αυτών. Ως εκ τούτου, δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο ότι οι ανωτέρω μεταφορές συνιστούν μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	REC ID	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό σε ευρώ
4	5666	.....	.....	24/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.613,26	USD	4.613,26
5	5674	.....	.....	2/5/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00	USD	3.790,46
11	5757	.....	.....	16/9/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.500,00	USD	4.822,42
14	5824	.....	.....	30/12/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.991,73	USD	7.974,85

Επειδή ως προς τις παραπάνω πιστώσεις, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι καταθέσεις δολαρίων ΗΠΑ που πραγματοποιήθηκαν από εκείνον κατά την άφιξή του εκ της αλλοδαπής.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος καθόσον δεν έθεσε

στη διάθεση του ελέγχου κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει τον καταθέτη των ποσών αυτών και επίσης διότι δεν γίνεται καμία αναφορά από τον προσφεύγοντα σε προηγούμενες αναλήψεις. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε στην υπηρεσία μας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ότι οι κρινόμενες καταθέσεις κρίνονται ως πρωτογενείς αφού δεν υποδεικνύεται η πραγματική πηγή προέλευσής τους και δεν αναφέρεται από ποιόν λογαριασμό μεταφέρθηκαν και ούτε ακόμη με ποιόν τρόπο μεταφέρθηκαν τα δολάρια ΗΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει συνημμένα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, οποιοδήποτε στοιχείο προς επίρρωση των όσων επικαλείται. Ειδικότερα, δεν προσκομίζει τραπεζικά ή άλλα παραστατικά από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι τα επίμαχα ποσά αφορούσαν είτε σε ρευστά διαθέσιμα σε δολάρια ΗΠΑ που είχε στην κατοχή του πριν την ελεγχόμενη χρήση, είτε ότι αφορούσαν σε προγενέστερες των πιστώσεων αναλήψεις από άλλους τηρούμενους λογαριασμούς του σε δολάρια ή ακόμη και σε άλλο νόμισμα και τα οποία μετέτρεψε στη συνέχεια σε δολάρια προκειμένου να τα καταθέσει σε λογαριασμούς του. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν αιτιολογούνται ως προς την πηγή και αιτία προέλευσής τους και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	REC ID	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό σε ευρώ
1	5831	.....	.....	3/1/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ-ΜΕΤΑΤΡ.	10.000,00	EUR	10.000,00
2	5833	.....	.....	7/1/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	6.000,00	USD	4.398,50
8	5934	.....	.....	28/5/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	6.500,00	EUR	6.500,00
10	5963	.....	.....	7/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗ-ΤΩΝ	5.000,00	EUR	5.000,00
11	5964	.....	.....	9/7/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	5.000,00	USD	3.675,66

Επειδή ως προς τις παραπάνω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή τα ακόλουθα: «Επίσης οι καταθέσεις με α/α 1, 8, 10, 11 είναι μεταφορές από άλλο ατομικό λογαριασμό μου, οι δε καταθέσεις με α/α 2, 8, 10 είναι καταθέσεις δολαρίων ΗΠΑ από εμένα κατά την άφιξή μου εκ της αλλοδαπής. Στους

τραπεζικούς αυτούς λογαριασμούς στην Ελλάδα, καταθέτω εγώ προσωπικά χρήματα από τα αποκτώμενα εισοδήματά μου στην αλλοδαπή, με τα οποία πληρώνονται έξοδα, κατά τη διάρκεια του χρόνου, για τις ανάγκες συντήρησης και χρήσης του ακινήτου μου.»

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 08/10/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας, δεν έγιναν δεκτοί οι προβαλλόμενοι από τον προσφεύγοντα ισχυρισμοί καθόσον: «Για τις πιστωτικές κινήσεις με id 5831, ..., 5934 καιπου αφορούν σε μεταφορές χρηματικών ποσών, ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει τον λογαριασμό από τον οποίο έγιναν οι εν λόγω μεταφορές, καθώς και τον δικαιούχο του εκάστοτε λογαριασμού. Για τις πιστωτικές κινήσεις με id 5833, ..., ..., ..., ..., 5934, 5963, ... και ... που αφορούν σε καταθέσεις χρηματικών ποσών, ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα παραστατικό που να αποδεικνύει τον καταθέτη των ποσών αυτών. Επίσης δεν γίνεται καμία αναφορά σε προηγούμενες αναλήψεις.»

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του, τόσο για τις διενεργηθείσες μεταφορές (λ.χ. λογαριασμός προέλευσης και δικαιούχοι αυτού), όσο και για τις διενεργηθείσες καταθέσεις ποσών (λ.χ. προγενέστερες αναλήψεις, κ.ο.κ.).

Επειδή επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά επί της οικείας έκθεσης ελέγχου ότι: «από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων από το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας έχουν αντιστοιχιστεί αναλήψεις με αντίστοιχες καταθέσεις, καθώς και οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών στους οποίους δικαιούχος είναι ο ελεγχόμενος. Συνεπώς, δεν συντρέχουν περιπτώσεις επανακαταθέσεων, αλλά πρωτογενών καταθέσεων που δεν αιτιολογήθηκε η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών και ακόμη τα ποσά αυτά των καταθέσεων δεν απαλλάσσονται από τον φόρο με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή από τα παραπάνω αναφερόμενα σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων επικαλείται, χωρίς όμως να αποδεικνύει την πηγή και αιτία προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι αυτές συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αβάσιμα προβάλλονται και απορρίπτονται.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς ως προς την πηγή των εσόδων του, μέρος των οποίων αποτελούν και οι επίδικες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, οι οποίες, κατά τους ισχυρισμούς του, γίνονται από εκείνον, είτε με κατάθεση μετρητών προερχομένων από την αλλοδαπή, επ' ευκαιρία επισκέψεώς του στην Ελλάδα, είτε με μεταφορά από άλλο τραπεζικό λογαριασμό του. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι στις 29.03.2006, πούλησε στην ένα ακίνητό του έναντι του ποσού των 860.000,00 ευρώ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζω αντίγραφο του συμβολαίου πώλησης με αντίστοιχη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα. Έναντι του προαναφερθέντος τιμήματος, η, μία εκ των αγοραστριών, μετέφερε σε λογαριασμό του στην Ελλάδα στις 30.03.2006 από αντίστοιχο λογαριασμό της, το ποσό των 130.000,00 ευρώ. Την ίδια ημέρα (30.03.2006), η ανωτέρω αγοράστρια του παρέδωσε δύο (2) τραπεζικές επιταγές των 100.000,00 και 50.000,00 ευρώ αντίστοιχα, τις οποίες επίσης κατέθεσε στον ίδιο λογαριασμό. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τα παραστατικά μεταφοράς και τραπεζικές επιταγές για τα ποσά αυτά. Στη συνέχεια, διατείνεται ο προσφεύγων, το υπόλοιπο του τιμήματος, ύψους 580.000,00 ευρώ, έγινε έμβασμα από τράπεζα της στις 03.04.2006 και κατατέθηκε στον ίδιο λογαριασμό. Προσκομίζει δε αντίγραφο σελίδας του λογαριασμού των ημερών αυτών που παρουσιάζει την μεταφορά και κατάθεση των χρημάτων. Το σύνολο των χρημάτων, ύψους 860.000,00 ευρώ, αφού τα διακίνησε στο νόμισμα αυτό καταθέτοντάς το σε προθεσμιακούς και άλλους λογαριασμούς κατά καιρούς, στις 08.10.2008 τα μετέτρεψε σε δολάρια ΗΠΑ και τα έστειλε σε λογαριασμό δολαρίων της (1.000.000,00 δολάρια ΗΠΑ) με αποτέλεσμα ο λογαριασμός της στον οποίο αναφέρεται ο έλεγχος, στο τέλος του έτους 2008 (31.12.2008), είχε υπόλοιπο μόλις 3.046,31 ευρώ. Προσκομίζει κίνηση λογαριασμού σε δολάρια ΗΠΑ και τη σελίδα της της 31ης.12.2008. Από τα παραπάνω αναφερόμενα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προκύπτει ότι, οι καταθέσεις στις οποίες αναφέρεται η Ελεγκτική Υπηρεσίας στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στην Ελλάδα, υπερκαλύπτονται από αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή, όπως είναι η πώληση ακινήτου και επικαλείται σχετικά τη δεύτερη παράγραφο της ΠΟΛ 1175/2017.

Επειδή με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα παρ. 2 της ΠΟΛ 1175/2017 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων σε λογαριασμούς του, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθόσον προέρχονται από το τίμημα ύψους 860.000,00 € που εισέπραξε από πώληση ακινήτου ευρισκόμενου στην , ιδιοκτησίας του κατά το έτος 2006. Ωστόσο, τα παραστατικά τα οποία ο προσφεύγων προσκομίζει απεικονίζουν αποσπασματικές κινήσεις και συγκεκριμένα αφορούν αφενός εμβάσματα και τμηματικές μεταφορές ποσών κατά το έτος 2006 και μετατροπή του ποσού σε δολάρια ΗΠΑ (1.000.000 \$) και αφετέρου διαδοχικές ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων του εν λόγω ποσού μέχρι και το έτος 2009.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται ότι διέθετε εις χείρας του το ανωτέρω ποσό ή μέρος αυτού κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να προβαίνει στις διερευνώμενες πιστώσεις. Και τούτο, διότι δεν προσκόμισε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών από το έτος 2009 και μετά, ούτε υπόλοιπα λογαριασμών της ημεδαπής ή αλλοδαπής της 31/12/2012 και 31/12/2013, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι είχε ως ρευστά διαθέσιμα εις χείρας του τα ποσά των πιστώσεων που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας κατά τα ελεγχόμενα έτη, είτε ότι είχε προηγουμένως αναλάβει αυτά τα ποσά από τους επίμαχους ή άλλους λογαριασμούς του. Περαιτέρω, όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω, ενώ ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι μεταφορές χρημάτων που διενεργήθηκαν στους λογαριασμούς του, πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, μέσω άλλων τραπεζικών λογαριασμών του, δεν προσκόμισε τα στοιχεία των λογαριασμών ή κινήσεις αυτών προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του. Ομοίως, ως προς τις λοιπές καταθέσεις που ο προσφεύγων επικαλείται ότι πραγματοποιούνταν από τον ίδιο και αφορούσαν σε μετρητά προερχόμενα από την αλλοδαπή, δεν αποδεικνύει την πηγή ή την προέλευση των επίμαχων ποσών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προηγηθείσα έκθεση ελέγχου δεν είχε παντελή αοριστία, αλλά απλώς είχε μερική έλλειψη στην αιτιολογία. Η διαπίστωση αυτή, σύμφωνα με

την απόφαση ΣτΕ 1542/2016, αφορούσε επιμέρους έλλειψη του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου για αυτό αποτελούσε αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης και δεν δικαιολογούσε την ακύρωση των πράξεων για νομική πλημμέλεια και τη συνεπεία αυτής επανέκδοση των νέων πράξεων. Επομένως οι επανεκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απαραδέκτως εκδόθηκαν και ως τέτοιες πρέπει να ακυρωθούν. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η νέα έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία είναι επανάληψη της παλαιάς, δεν συμπληρώνει τη διαπιστωθείσα από την απόφαση 3358/2019 έλλειψη και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και για έλλειψη αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

*«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»*

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη

συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: *«...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»*

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει της υπ' αριθ. 3358/2019 απόφασης της υπηρεσίας μας ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τυπικούς λόγους. Συγκεκριμένα, με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν παρέχονταν η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων. Ειδικότερα, με το σκεπτικό που

αναπτύχθηκε στην προαναφερθείσα απόφαση, δεν προέκυπτε από την έκθεση ελέγχου ότι αφενός ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το από 28/07/2015 έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος που είχε καταθέσει στο ΣΔΟΕ, αλλά ούτε και ότι αξιολόγησε τα σχετικά δικαιολογητικά. Επιπροσθέτως, δεν λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία του φακέλου όπως μεταφέρθηκαν από το ΣΔΟΕ και ειδικότερα το με αριθ. πρωτ. Δ33Β 51792 ΕΞ 2014 ΕΜΠ/07-08-2014 έγγραφο της 33^{ης} Διεύθυνσης Ελέγχου Τελωνείων της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και ΕΦ.Κ. Ομοίως, όπως επισημάνθηκε στην υπ' αριθ. 3358/2019 απόφαση ΔΕΔ, στην ως άνω έκθεση δεν αναφέρονταν οι ελεγχόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος, το πλήθος των δικαιούχων αυτών ούτε αιτιολογούνται οι καταλογιζόμενες συναλλαγές που φέρουν ως αιτιολογία «ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ».

Επειδή τα προαναφερθέντα στοιχεία τα οποία συνιστούσαν, σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 3358/2019 απόφασης, τις ελλείψεις στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, που προκάλεσαν τη νομική πλημμέλεια των αρχικών προσβαλλομένων πράξεων, δεν ήταν επιμέρους ελλείψεις αλλά στοιχεία ουσιώδη, χωρίς την ύπαρξη των οποίων δεν θα ήταν δυνατόν να εκτιμηθούν οι εκδοθείσες πράξεις και η ορθότητα αυτών. Ως εκ τούτου, με βάση τις παραπάνω, η με ημερομηνία θεώρησης 10/06/2019 Έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ήταν παντελώς αόριστη και σύμφωνα με την με αριθ. 1542/2016 απόφαση ΣτΕ, ανύπαρκτη καθιστώντας τις, ερειδόμενες σε αυτήν, προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους.

Επειδή από το περιεχόμενο της με ημερομηνία θεώρησης 08/10/2020 Έκθεσης Ελέγχου, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή θεράπευσε τη νομική πλημμέλεια που οδήγησε στην ακύρωση των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή:

- α) παρέθεσε αναλυτικά όλους τους λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων σε τραπεζικά ιδρύματα του εσωτερικού κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013 και 2014, αναφέροντας τα στοιχεία των τραπεζών, τους αριθμούς και τα είδη λογαριασμών, το πλήθος των δικαιούχων έκαστου λογαριασμού καθώς και τη σειρά δικαιούχων (σελίδες 5-29 έκθεσης ελέγχου),
- β) έλαβε υπόψη της τις αναλυτικές κινήσεις/ καταθέσεις των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών όπως αυτές προέκυψαν μετά από επεξεργασία του Ειδικού Λογισμικού

Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., αντιστοίχησε αναλήψεις με αντίστοιχες καταθέσεις καθώς και μεταφορές μεταξύ λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος,

γ) έλαβε υπόψη της και αξιολόγησε τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 έγγραφα του προσφεύγοντος σε απάντηση στο με αριθ. πρωτ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών (σελίδες 31-36 έκθεσης),

δ) έλαβε επίσης υπόψη τις απαντήσεις του προσφεύγοντος προς το ΣΔΟΕ Ιονίων Νήσων και συγκεκριμένα: την από 05-09-2014 απάντηση με αφορμή το αριθ. ΕΜΠ/...../2014 έγγραφο της αρχής του άρθρου 7 του ν. 3691/2008 και την από 28-07-2015 απάντηση με αφορμή την αριθμ. πρωτ./2015 κλήση σε ακρόαση κατ' άρθρο 6 του ν.2690/1999 (σελίδα 36 έκθεσης).

Επειδή από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, προκύπτει ότι, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προέβη κατ' αρχάς σε επανάληψη διαδικασίας, και περαιτέρω, όπως διαπιστώνεται από το περιεχόμενο της από 08/10/2020 έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή αιτιολόγησε το πόρισμα της και τη συνακόλουθη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που ερείδονταν σε αυτό, με πληρότητα, σαφήνεια και επάρκεια το πόρισμά της, θεραπεύοντας τη διαπιστωθείσα νομική πλημμέλεια που είχε οδηγήσει στην ακύρωση των αρχικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 29/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των: α) υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και β) υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Οικονομικό έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	18.935,02	18.935,02
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας	20.663,79	20.663,79
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.060,06	2.060,06
Σύνολο	41.658,87	41.658,87

Φορολογικό έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	10.421,20	10.421,20
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.126,36	3.126,36
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	809,26	809,26
Σύνολο	14.356,82	14.356,82

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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