



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1568

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 και β) της υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ έγγραφο για παροχή πληροφοριών-στοιχείων του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την υπ' αριθ. πρωτ. /22-04-2024 απάντηση του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο ως άνω έγγραφο της Υπηρεσίας μας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 16.093,79€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 8.046,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 24.140,69€.

(β) Με την υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 17.935,16€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 8.967,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 26.902,74€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 22/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /20-03-2023 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4987/2022 και της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος η προσφεύγουσα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2020-31/12/2021, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, για τα ελεγχόμενα έτη 2020 και 2021, που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και τις οποίες χαρακτήρισε «πρωτογενείς». Με το υπ' αριθ. πρωτ. /11-10-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή προέλευσης ή αιτία των εν λόγω πιστώσεων, καθώς και ότι τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η ελεγχόμενη και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε, για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, στο με αριθ. πρωτ./16-11-2023 υπόμνημά της, διαπίστωσε ότι τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων τα οποία δε δικαιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 4987/2022, ανέρχονται:

- για τη χρήση 2020 στο ποσό των **51.269,68 €**
- για τη χρήση 2021 στο ποσό των **54.348,96 €**

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «.....», βάσει των διατάξεων της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπιπτόμενες δαπάνες από τα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές ποσά δαπανών ως κάτωθι:

- για τη χρήση 2020 δαπάνες ποσού **11.360,47 €**
- για τη χρήση 2021 δαπάνες ποσού **6.683,22 €**

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2020 και 2021, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου προσκομίζοντας, το με αριθ. πρωτ./12-12-2023 υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί της, ως προς τις αναιτιολόγητες πιστώσεις, έγιναν μερικώς δεκτοί και κατά συνέπεια το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

- για τη χρήση 2020 στο ποσό των **48.769,05 €**
- για τη χρήση 2021 στο ποσό των **54.348,96 €**

Επιπλέον, έγιναν μερικώς αποδεκτοί οι ισχυρισμοί της ως προς τις λογιστικές διαφορές, οι οποίες τελικά προσδιορίστηκαν στο ποσό των 5.371,15€ και 1.025,94€ για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 22/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αναφορικά με τις ανατιολόγητες πιστώσεις στον πίνακα έτους 2020 της έκθεσης ελέγχου, κατάθεση ποσού 1.823,80€ αφορά εξόφληση ασφαλιστικής αποζημίωσης από την ασφαλιστική εταιρεία για αυτοκινητικό ατύχημα σε αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της.
- Όσον αφορά τις λοιπές μη αιτιολογημένες πιστώσεις συνολικού ποσού 47.550,00€ και 42.669,10€, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα, αυτές αιτιολογούνται από διαθέσιμα μετρητά που διακρατούσε με το σύζυγό της εκτός τραπεζικού συστήματος. Για το λόγο αυτό επικαλείται τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που έχει καταρτίσει ο έλεγχος για τα έτη 2003 έως 2019 για τον οποίο ισχυρίζεται ότι θα πρέπει ο έλεγχος να λάβει τα δεδομένα των ετών 2011 έως 2019 καθώς σε αυτή την περίπτωση καταλείπει θετικό υπόλοιπο (διαθέσιμο κεφάλαιο) ύψους 39.726,10€. Επίσης, ισχυρίζεται ότι ο συμψηφισμός παρελθόντων αρνητικών αποτελεσμάτων με μελλοντικά θετικά δεν ανταποκρίνεται στην οικονομική πραγματικότητα. Συνδυαστικά με το διαθέσιμο κεφάλαιο, επικαλείται και αναλήψεις που πραγματοποίησε είτε η ίδια είτε ο σύζυγός της από το έτος 2011, οι οποίες ανέρχονται σε ποσό 135.000 ευρώ περίπου και αποδεικνύουν την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος.
- Ο καταλογισμός αδικαιολόγητης προσάυξης περιουσίας μπορεί να αφορά μόνο μεγάλα ποσά.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε, προς επίρρωση των ισχυρισμών της:

- Στοιχεία για την πίστωση με α/α 52, έτους 2020, ποσού 1.823,80€: α) αντίγραφο της με αριθ. τραπεζικής επιταγή της τράπεζας, εκδόσεως της ασφαλιστικής εταιρίας, ποσού 1.823,80, με ημερομηνία εμφάνισης 23-1-2020 και β) αντίγραφο της από 30/01/2020 εξόφλησης της ως άνω επιταγής, στον στον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της προσφεύγουσας με το σύζυγό της.
- Αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων (αναλήψεων), ετών 2011 έως 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.498/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξερευθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν. 4987/2022, 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, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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

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

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

5. 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.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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.).

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

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση

στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

ημειώνεται 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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του

εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων 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).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...]».

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

να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

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

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων που τέθηκαν στη διάθεσή του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, τα δικαιολογητικά που η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο, καθώς επίσης το έγγραφο υπόμνημά της κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κατέληξε ότι:

- Στο φορολογικό έτος 2020, δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 48.769,05€, καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, επομένως ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αποτελεί για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).
- Στο φορολογικό έτος 2020, δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 54.348,96€, καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, επομένως ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω

ποσό αποτελεί για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Επειδή, μεταξύ των μη αιτιολογημένων ως άνω πιστώσεων, που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα ως προσαύξηση περιουσίας, περιλαμβάνονται και ποσά ύψους 45.507,25€ και 42.669,10€, για τα έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα, για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για καταθέσεις που πραγματοποίησε η ίδια, ωστόσο για να εξετάσει τη δυνατότητά της να διαθέτει μετρητά τα οποία στην συνέχεια να καταθέτει στους τραπεζικούς της λογαριασμούς προέβη στις εξής επαληθεύσεις: α) Εξέτασε τα συνολικά εισοδήματα της ελεγχόμενης για τα ελεγχόμενα έτη και τα συνέκρινε με τις τραπεζικές πιστώσεις για να διαπιστώσει τυχόν υπόλοιπο εσόδων τα οποία θα μπορούσαν να έχουν εισπραχθεί σε μετρητά και β) συνέταξε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με πραγματικά εισοδήματα και δαπάνες προκειμένου να διαπιστώσει αν είχε την δυνατότητα να καταθέσει μετρητά που διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος από τα προγενέστερα των ελεγχόμενων έτη.

Επειδή, βάσει του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που καταρτίσθηκε από τον έλεγχο, για τα έτη 2003 έως 2019, προέκυψε ότι σύμφωνα με τα δηλωθέντα εισοδήματα των προγενέστερων από το ελεγχόμενο έτος και σύμφωνα με τις πραγματικές δαπάνες που προσδιόρισε ο έλεγχος, η προσφεύγουσα δεν είχε την δυνατότητα να διατηρεί χρηματικά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος καθώς οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες ήταν μεγαλύτερες από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίκληση ανάλωσης αποτελεί δικαίωμα του φορολογούμενου, στα πλαίσια ανταπόδειξης έναντι του φορολογικού ελέγχου, ως εκ τούτου ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί όσα χρόνια συνεχόμενα πίσω επιθυμεί. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος θα έπρεπε να λάβει υπόψη του το σχηματισμό διαθέσιμου κεφαλαίου από το έτος 2011 έως το έτος 2019, οπότε και προκύπτει θετικό αποτέλεσμα. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ο συμψηφισμός παρελθόντων αρνητικών αποτελεσμάτων με μελλοντικά θετικά δεν ανταποκρίνεται και στην οικονομική πραγματικότητα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το αρνητικό αποτέλεσμα του πίνακα ανάλωσης, δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενα έτη για να συμψηφιστεί με μη αναλωθέν κεφάλαιο επομένων χρήσεων, γίνεται δεκτός από την Υπηρεσία μας, βάσει της υπ' αριθ./23.11.2007 διαταγής όπου αναφέρεται ότι: «αν το τελικό αλγεβρικό άθροισμα κάποιου έτους προς ανάλωση είναι αρνητικό δεν μεταφέρεται κανένα ποσό στα επόμενα έτη», αλλά και του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα έχει δυνατότητα επίκλησης εισοδημάτων από το έτος 2011 και μετά, εφόσον είναι συνεχόμενα.

Ως εκ τούτου, μετά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων, ο τροποποιημένος πίνακας ανάλωσης έχει ως ακολούθως:

Έτος	Υπόλοιπο Εισοδήματος προς ανάλωση	Εισοδήματα προσφεύγουσας	Εισοδήματα συζύγου	Δαπάνες προσφεύγουσας	Δαπάνες συζύγου	Συνολικό εισόδημα προς ανάλωση
2011		86.066,76	100.081,76	6.931,86	9.000,90	170.215,76
2012	170.215,76	48.537,17	18.905,95	10.067,51	17.258,66	210.332,71
2013	210.332,71	27.044,77	18.451,88	9.785,28	16.491,92	229.552,16

2014	229.552,16	25.827,16	16.456,58	13.193,43	8.875,37	249.767,10
2014	249.767,10	14.185,32	19.732,88	30.847,86	22.533,30	230.304,14
2015	230.304,14	15.059,65	20.674,22	24.140,60	21.023,82	220.873,59
2016	220.873,59	8.619,36	23.985,14	24.849,53	20.192,70	208.435,86
2017	208.435,86	4.996,76	18.078,27	36.029,35	22.153,38	173.328,16
2018	173.328,16	7.247,68	17.083,71	32.125,82	21.799,54	143.734,19
2019	143.734,19	18.915,56	17.776,62	31.454,80	23.178,81	125.792,76
		256.500,19	271.227,01	219.426,04	182.508,40	

Επειδή, σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα, το συνολικό εισόδημα προς ανάλωση μέχρι την 31^η/12/2019, ανέρχεται σε ποσό 125.792,76€.

Επειδή, περαιτέρω, η αποταμιευτική δυνατότητα της προσφεύγουσας για κατάθεση μετρητών στους λογαριασμούς της, κρίνεται αφού ληφθούν υπόψη τα υφιστάμενα υπόλοιπα της 01/01/2020 όλων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων εσωτερικού και εξωτερικού, στοιχεία που δεν αναφέρονταν στην έκθεση ελέγχου, ούτε προέκυπταν από λοιπά στοιχεία του φακέλου και έπρεπε να αναζητηθούν από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π).

Κατόπιν αυτών, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/17-04-2024 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, ζητήσαμε από την ελεγκτική αρχή: α) Τα υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών και λοιπών χρηματιστηριακών προϊόντων κατά την 01/01/2020, όπως προκύπτουν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) και β) Αν υπάρχει οποιαδήποτε πληροφορία ότι η προσφεύγουσα διαθέτει λογαριασμό στο εξωτερικό (πχ αν απέστειλε έμβασμα), ή άλλα χρηματιστηριακά προϊόντα επίσης στο εξωτερικό, ή αν απέκτησε άλλα περιουσιακά στοιχεία πέραν των αναγραφόμενων στις δηλώσεις της.

Η ελεγκτική αρχή απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ./22-04-2024 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο, τα υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών την 1^η/1/2020 ανέρχονται στο ποσό των 7.926,81€.

Επειδή, από τις πληροφορίες που παρέχονται βάσει της ΠΟΛ.1033/2014, πέραν των κοινών λογαριασμών, δεν προκύπτει να υφίσταται άλλος ατομικός τραπεζικός λογαριασμός για το σύζυγο της προσφεύγουσας.

Επειδή, περαιτέρω, στο ως άνω με αριθ. πρωτ./22-04-2024 απαντητικό έγγραφο, η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε πληροφορίες σχετικά με τις δόσεις αποπληρωμής τριών (3) δανείων της προσφεύγουσας και του συζύγου της, συνολικού ποσού 107.406,48€, για το χρονικό διάστημα 2008 έως 2014, ποσό το οποίο ο έλεγχος θεωρεί ως μη δηλωθείσα δαπάνη των οικείων χρήσεων. Ωστόσο, το ανωτέρω ποσό, προβάλλεται το πρώτον στην εν λόγω απάντηση, κατόπιν του υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/17-04-2024 εγγράφου της Υπηρεσίας μας, χωρίς να έχει συμπεριληφθεί στο σχηματισθέν πίνακα ανάλωσης που αρχικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω προκύπτει ότι, ο έλεγχος προέβη στον ως υπολογισμό των δόσεων αποπληρωμής, βάσει των υπολοίπων των δανειακών λογαριασμών, χωρίς να υφίσταται σχετική βεβαίωση ή άλλο ενημερωτικό έγγραφο των πιστωτικών

ιδρυμάτων όπου τηρούνται οι δανειακοί λογαριασμοί της προσφεύγουσας και του συζύγου της, αναφορικά με τις καταβληθείσες από εκείνους τοκοχρεωλυτικές δόσεις κατά τα ανωτέρω έτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι υφίσταται η δυνατότητα, βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων της προσφεύγουσας και του συζύγου της, να διατηρούνται χρηματικά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος, συνολικού ποσού 117.865,95€ (125.792,76€-7.926,81€) την 31^η/12/2019 και κατ' επέκταση η δυνατότητα να προβεί η προσφεύγουσα στην κατάθεση των υπό κρίση συνολικών ποσών ύψους 45.507,25€ και 42.669,10€, που αφορούν πιστώσεις τόσο στους ατομικούς τραπεζικούς της λογαριασμούς, όσο και στους κοινούς με το σύζυγό της λογαριασμούς, για τα έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/01/2024 Έκθεση απόψεων, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κατόπιν προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και η πίστωση 1.823,80€, έτους 2020, με α/α, αιτιολογείται ως εξόφληση ασφαλιστικής αποζημίωσης από την ασφαλιστική εταιρεία

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα εισοδήματα της παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας), για κάθε ελεγχόμενο έτος, προσδιορίζονται βάσει της παρούσας ως κάτωθι:

Χρήση	Διαπιστώσεις άρ.21 παρ. 4 βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2020	48.769,05€	47.331,05€ (45.507,25€ + 1.823,80€)	1.438,00€
2021	54.348,96€	42.669,10€	11.679,86€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας μπορεί να αφορά μόνο μεγάλα ποσά.

Επειδή, η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται, κατά περίπτωση, ανάλογα με το συναλλακτικό προφίλ του ελεγχόμενου και την οικονομική του δυνατότητα, αλλά και από τη συνεκτίμηση και πλείστων άλλων παραμέτρων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του ελεγχόμενου, το επάγγελμά του, η περιοδικότητα των πιστώσεων, το πλήθος των συνδικαιούχων, ο όγκος των συναλλαγών, ο αριθμός των τραπεζικών λογαριασμών κ.α., που εναπόκειται στην κρίση του ελέγχου. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ασκεί επάγγελμα στο οποίο οι συναλλαγές μικρών ποσών είναι συνήθεις και εισπράττει ενοίκια ποσών συναφών με τις ερωτηθείσες πιστώσεις και τέλος οι πιστώσεις μικρών ποσών αφορούν στην πλειοψηφία ονομαστικές καταθέσεις.

Επειδή, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 22/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, φορολογικών ετών 2020 και 2021, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 και β) της υπ' αριθ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό Έτος 2020

- Υπ' αριθ./21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	17.318,03	17.318,03	17.318,03	
	της συζύγου	12.324,26	61.093,31	13.762,26	1.438,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				474,54
	Χρεωστικό ποσό	2.159,11	18.252,90	2.633,65	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		466,74	466,74	466,74	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		93,35	93,35	93,35	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.046,90	118,64	118,64
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		29,58	29,58	29,58	
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	3.398,78	27.539,47	3.991,96	593,18
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2021

- Υπ' αριθ./21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	17.320,34	17.320,34	17.320,34	
	της συζύγου	8.472,96	62.821,92	20.152,82	11.679,86
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				3.854,35
	Χρεωστικό ποσό	1.717,89	19.653,05	5.572,24	
Προκαταβολή φόρου					

Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	345,12	345,12	345,12	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	69,02	69,02	69,02	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		8.967,58	1.927,18	1.927,18
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	29,58	29,58	29,58	
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων	για καταβολή	2.811,61	29.714,35	8.593,14
τελών & εισφορών	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.