



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 27/01/2025

Αριθμ. Αποφ.: 114



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες κομμωτηρίου και καλλωπιστηρίου γυναικών, που απασχολεί μέχρι και δύο τεχνίτες κομμωτές» με έδρα τη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά **α)**της υπ' αριθμ. .../09-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και **β)**της υπ'αριθμ. .../09-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 03-10-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθμ. .../09-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 12.358,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 6.179,25€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.162,51€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.700,26€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../09-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 12.444,30€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 6.222,15€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.177,16€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.843,61€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../22-02-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../.../31-05-2021 αρχικής εντολής ελέγχου. Η αρχική εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./02-06-2021 έγγραφο και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη η υπ'αριθμ. .../02-02-2024

πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και απέρριψε δαπάνες ως λογιστικές διαφορές ύψους 9.521,94€ στο έτος 2018 και 12.005,17€ στο έτος 2019, που αφορούν μισθοδοσία που δεν καταβλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος, δαπάνες που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λ.π. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος δαπάνες ανέγερσης κατοικίας σε ιδιόκτητο ακίνητο. Περαιτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος προσαύξησης περιουσίας από τον οποίο προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ύψους 37.450€ στο έτος 2018 και 37.710€ στο έτος 2019, ενώ ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών στα ελεγχόμενα έτη. Κατά συνέπεια, πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας. Από τις ως άνω ελεγκτικές διαπιστώσεις, προέκυψε ότι και στα δύο ελεγχόμενα έτη προσδιορίστηκε μεγαλύτερο εισόδημα κατά τον έλεγχο των γενικών διατάξεων από ότι κατά τον έλεγχο με την έμμεση τεχνική ελέγχου.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. .../07-08-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις .

Με την από **27-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και κατά πλάνη περί τα πράγματα. Πιστώσεις μικρών ποσών, κάτω των 1.000€ ανά δικαιούχο τραπεζικού λογαριασμού, με πολλές εξ' αυτών να είναι της τάξης των 50,80 και 100€. Συνολικά στα δύο ελεγχόμενα έτη οι πιστώσεις αυτές ανέρχονται σε 60.360,00€ και δεν αποτελούν μεγάλα ποσά, ούτε προσαύξηση περιουσίας. Επιμερισμός ποσών σε κοινούς λογαριασμούς. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις αφορούν μόνο την προσφεύγουσα. Εσφαλμένα έκρινε ότι η δωρεά των 4.000€ του θείου του συζύγου της σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό βαρύνει μόνο την ίδια.
2. Μη λήψη υπόψη των πραγματικών ρευστών διαθεσίμων κατά παράβαση των άρθρων 34 και 21 του ν.4172/2013. Τα μη αναλωθέντα οικογενειακά κεφάλαια στις 31/12/2017 ανέρχονταν σε 136.752,34€ και στις 31/12/2018 σε 141.748,89€ στις 31/12/2019 με βάση το πραγματικό διαθέσιμο ποσό ρευστών, ενώ με βάση τις τεκμαρτές δαπάνες ανέρχονται σε 80.635,19€ στις 31/12/2018

και σε 83.068,81€ στις 31/12/2019, ποσά που υπερκαλύπτουν τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις που υπήρχαν στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

3. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
4. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η

Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

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

Επειδή στο άρθρο 39 του ν.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, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]**. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται 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) [...]

Επειδή σύμφωνα με τη **ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015** : «**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.

[...]

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...».

Επειδή με την ΣτΕ 884/2016 κρίθηκε ότι «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, .. 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.[...] αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)».

Επειδή, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης και της κίνησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν εξηγήσεις για τις οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά. (ΣΤΕ 1891/2018).

Επειδή, περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους. (Πολ. 1050/2014).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ. .../02-02-2024 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων, την υπ' αριθμ. .../01-3-2024 πρόσκληση παροχής πληροφοριών σχετικά με τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες ανέγερσης κατοικίας και κατασκευή πισίνας και την υπ' αριθμ. .../01-03-2..024 πρόσκληση παροχής διευκρινίσεων συνοδευόμενη από αναλυτική κατάσταση τραπεζικών δεδομένων προκειμένου να αιτιολογήσει τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία απορρίφθηκαν επαγγελματικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές ύψους 9.521,94€ στο έτος 2018 και 12.005,17€ στο έτος 2019, λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, καθώς και δαπάνες που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα οι δηλωθείσες ζημίες των ελεγχόμενων ετών να μειώνονται. Επίσης, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, σύμφωνα με τα άρθρα 31 & 32 του ν.4172/2013, προσδιορίζοντας επιπλέον τεκμήριο λόγω δαπανών κατασκευής κατοικίας που δεν δηλώθηκαν, και προσωπικών δαπανών που εσφαλμένα καταχωρήθηκαν στα λογιστικά της βιβλία σε 39.543,68€ στο

έτος 2018 και 13.790,88€ στο έτος 2019, καθώς και εκταμιεύσεις δανείων στο έτος 2018 συνολικής αξίας 33.000,00€.

Από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας δεν αιτιολογήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 37.450,00€ στο έτος 2018 και 37.710,00€ στο έτος 2019, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 12 έως 27 και συνοπτικά στη σελ. 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, με αποτέλεσμα να πληρείται η προϋπόθεση της προσαύξησης περιουσίας βάσει της οποίας δύναται η φορολογική αρχή να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεση τεχνική ελέγχου. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Κατόπιν διαπίστωσης της πλήρωσης των δύο προϋποθέσεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα με βάση την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας, από την οποία προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ «Πηγών κεφαλαίου/εσόδων» και «Αναλώσεις κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 19.746,65€ στο έτος 2018 και 31.669,89€ στο έτος 2019. Από τη σύγκριση του εισοδήματος, όπως αυτό προέκυψε βάσει των γενικών διατάξεων και βάσει της έμμεσης τεχνικής επιλέχθηκε το εισόδημα του ελέγχου των γενικών διατάξεων ως μεγαλύτερο, ως εξής:

Φορολογική περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (α)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών (β)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων (γ)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου (δ)=μέγιστο [(α), (β), (γ),]	Διαφορά Δήλωσης Ελέγχου
2018	34,72	19.781,37	37.484,72	37.484,72	37.450,00
2019	0,11	31.699,89	37.710,11	37.710,11	37.710,00

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 60.360,00€ σε λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχος κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, διότι αφορούν καταθέσεις μικρότερες των 1.000,00€, χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί πλήρως την προέλευση των εν λόγω πιστώσεων.

Επειδή, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κ.λ.π.

Επειδή ο έλεγχος κρίνει το επίπεδο σημαντικότητας ανά περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη πάντοτε το επάγγελμα του ελεγχόμενου και το είδος των εισοδημάτων του.

Επειδή οι τιμολογηθείσες αμοιβές της προσφεύγουσας σε ημερήσια βάση (έκδοση Ζ) κυμαίνονται μεταξύ 5,00€ έως 694,10€ κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή η προσφεύγουσα πραγματοποιεί πλήθος συναλλαγών με μετρητά, όπως αναλύεται στην συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου.

Επειδή τα εισοδήματα του συζύγου της ελεγχόμενης από μισθωτές υπηρεσίες στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 & 2019 ανήλθαν σε 19.570,88€ και 19.460,39€ αντίστοιχα και λήφθηκαν ήδη υπόψη κατά την επεξεργασία των δεδομένων περί ελέγχου ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή στα υπό έλεγχο έτη η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της πραγματοποίησαν δαπάνες ανέγερσης οικοδομής, τις οποίες και δεν συμπεριέλαβαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω - είδος εισοδημάτων και δαπάνες ανέγερσης οικοδομής - ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 60.360,00€ είναι σημαντικό και η προσφεύγουσα όφειλε να το αιτιολογήσει και ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς βαρύνουν μόνο την ίδια, αλλά θα έπρεπε να επιμεριστούν με βάση τον αριθμό των συνδικαιούχων κάθε λογαριασμού.

Επειδή, από τον πίνακα των μη αιτιολογημένων πιστώσεων προκύπτει ότι το σύνολο αυτών καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας στην προσφεύγουσα, ως εξής:

Αριθμός Λογαριασμού	Πρωτογενείς πιστώσεις			Αιτιολογημένες πιστώσεις			Μη αιτιολογημένες πιστώσεις		
	2018	2019	Σύνολο	2018	2019	Σύνολο	2018	2019	Σύνολο
GR....	1.425,85	6 665,85	8 091,70	1.425,85	5.765,85	7.191,70	—	900,00	900,00
....	23 250,00	21 900,00	45.150,00	3.700,00	—	3.700,00	19.550,00	21.900,00	41.450,00
G R6	13 900,00	14.910,00	28.810,00	—	—	—	13.900,00	14.910,00	28.810,00
GR.....	4.400,00	3.700,00	8 100,00	400,00	3.700,00	4.100,00	4.000,00	—	4.000,00
Σύνολο πιστώσεων	42.976,85	47.176,85	90.161,70	5.525,85	9.465,85	14.991,70	37.450,00	37.710,00	75.160,00

Ωστόσο, οι πιστώσεις τις οποίες η ίδια αιτιολόγησε ότι προέρχονται από το ταμείο της επιχείρησης και διενεργήθηκαν προκειμένου να καλύψουν υποχρεώσεις, ορθώς καταλογίστηκαν στην ίδια. Σε ότι αφορά τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν με κάρτα της ίδιας ή του συζύγου της και για τις οποίες

η προσφεύγουσα επικαλέστηκε αορίστως ότι προέρχονται από αναλήψεις προηγούμενων ετών, θα έπρεπε αυτές να επιμεριστούν μεταξύ των συνδικαιούχων, καθώς δεν προκύπτει από πραγματικά στοιχεία ότι αυτές αφορούν εξ' ολοκλήρου την προσφεύγουσα. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον πίνακα των μη αιτιολογημένων πιστώσεων σελ. 12 έως 27 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος:

- οι πιστώσεις με α/α 7 & 8 του υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμού, έτους 2019 συνολικού ποσού 900,00€ θα πρέπει να επιμεριστούν στους δύο συνδικαιούχους, την προσφεύγουσα και το σύζυγό της.
- οι πιστώσεις με α/α 12, 13 και 15 έως 35 του υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμού, έτους 2018, συνολικού ποσού 19.550,00€ θα πρέπει να επιμεριστούν στους δύο συνδικαιούχους, την προσφεύγουσα και το σύζυγό της, και
- οι πιστώσεις με α/α 44 έως 84 του ίδιου ως άνω υπ' αριθμ. GR λογαριασμού, έτους 2019, συνολικού ποσού 21.900,00€ θα πρέπει να επιμεριστούν στους δύο συνδικαιούχους, την προσφεύγουσα και το σύζυγό της.

Οι ως άνω αναιτιολόγητες πιστώσεις έχουν ήδη καταλογιστεί σε ποσοστό 50% ως προσαύξηση περιουσίας σε έλεγχο που διενεργήθηκε στο σύζυγο της προσφεύγουσας, του με Α.Φ.Μ.:, βάσει της από 22/11/2024 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ.

- οι πιστώσεις του υπ' αριθμ. GR6 λογαριασμού ύψους 13.900,00€ στο έτος 2018 και 14.910,00€ στο έτος 2019 βαρύνουν αποκλειστικά την προσφεύγουσα, καθώς είναι μοναδική δικαιούχος του λογαριασμού, και
- η πίστωση των 4.000,00€ στο έτος 2018 του υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμού έχει ήδη καταλογιστεί ως προσαύξηση περιουσίας στο σύζυγο της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι το συγκεκριμένο ποσό προέρχεται από το θείο του συζύγου της γίνεται δεκτός, καθώς προσκομίστηκε το αποδεικτικό κατάθεσης στην τράπεζα (συν.1).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται μερικώς δεκτός και το ύψος των αναιτιολόγητων πιστώσεων που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για την προσφεύγουσα διαμορφώνεται σε 23.675,00€ στο έτος 2018 και σε 26.310,00€ στο έτος 2019.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1050/2014 – Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, στο άρθρο 9 - **Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος**, ορίζεται ότι: «Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου

άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο [...]

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος»,

ενώ στο Άρθρο 10 της ως άνω Πολ. 1050/2014 - Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, **ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων».**

Φορολογική περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (α)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών (β)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων ελέγχου (γ)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων απόφασης Δ.Ε.Δ. (δ)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου (ε)=μέγιστο [(α), (β), (δ)]	Διαφορά Δήλωσης Απόφασης
2018	34,72	19.781,37	37.484,72	23.702,92	23.702,92	23.675,00
2019	0,11	31.699,89	37.710,11	26.310,00	31.699,89	31.699,78

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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 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 στον συμπεράσμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. 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.).

Επειδή περαιτέρω, 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 (ΣτΕ 884/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί αντιστροφής του βάρους της απόδειξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα της καταλογίστηκε διαφορά φόρου λόγω προσαύξησης περιουσίας, καθώς διαθέτει σχηματισθέν και μη αναλωθέν οικογενειακό κεφάλαιο παρελθόντων ετών, ικανό να δικαιολογήσει τις επίμαχες πιστώσεις και το οποίο ανέρχεται με βάση το πραγματικό εισόδημα και τις πραγματικές δαπάνες σε 136.752,34€ στις 31/12/2017 και σε 141.748,89€ στις 31/12/2018 και με βάση τις τεκμαρτές δαπάνες σε 80.635,19€ στις 31/12/2017 και 83.068,81€ στις 31/12/2018 παραθέτοντας στο «σώμα» της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους αντίστοιχους πίνακες χρήσεων 2008 έως 2018.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη διαδικασία ελέγχου με την έμμεση τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας, η προσφεύγουσα υπέβαλε στον έλεγχο συμπληρωμένα τα με αριθμό πρωτοκόλλου/21-03-2024 έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» & «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις», στα οποία δήλωσε ότι το ύψος των μετρητών εις χείρας της στις 01/01/2018 ήταν 9.500,00€ και στις 01/01/2019 ήταν 9.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1259/2014: «Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- **από τα δηλωθέντα εισοδήματα** που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,

- **θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά** για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος,

θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ' όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013».

Επειδή, το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. (Πολ. 1270/2013).

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1259/2014, στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου (στην προκειμένη περίπτωση κατά την 31/12/2017) έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό

διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (2017 και παλαιότερα), **είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών**, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης μετρητών εις χείρας είναι θέμα πραγματικό, το οποίο ο έλεγχος εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή του, καθώς και με βάση τα στοιχεία που θέτει υπόψη ο ελεγχόμενος.

Επειδή διενεργήθηκε έλεγχος του πίνακα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων που συνέταξε η προσφεύγουσα κατόπιν κοινοποίησης των οριστικών αποτελεσμάτων ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι, η φορολογούμενη **δεν συμπεριέλαβε:**

- Το σύνολο των φόρων και τελών που κατέβαλαν διαχρονικά αυτή και ο σύζυγός της και προκύπτουν από το ΟΠΣ Taxis
- Τα καταβληθέντα ασφάλιστρα ζωής, όπως αυτά προκύπτουν από τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014.
- Την τοκοχρεωλυτική απόσβεση των πιστωτικών καρτών που έχει στην κατοχή της τόσο αυτή όσο και ο σύζυγός της.
- Τα ζημιογόνα αποτελέσματα όπως αυτά δηλώθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος εκάστου έτους, καθώς οι πραγματικές επαγγελματικές δαπάνες υπερέβαιναν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Συνεπώς δεν αφαίρεσε το σύνολο των πραγματικών δαπανών από τις εισροές της. Επιπλέον δεν έλαβε υπόψη του τις αναμορφωμένες επαγγελματικές του δαπάνες, όπως αυτές συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα αναμόρφωσης του εντύπου Ε3 των αντίστοιχων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.
- Την τοκοχρεωλυτική απόσβεση των δανείων που έλαβαν διαχρονικά τόσο αυτή όσο και ο σύζυγός της και προκύπτουν από τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014.
 - Τις δαπάνες ανέγερσης οικοδομής που πραγματοποίησαν διαχρονικά.
 - Τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή που συνέταξε την έκθεση ελέγχου, ήλεγξε τον ως άνω ισχυρισμό και τον απέρριψε συντάσσοντας τον εξής πίνακα ανάλωσης προηγούμενων ετών, σύμφωνα με τον οποίο κατά την έναρξη του πρώτου ελεγχόμενου έτους, 01/01/2018 δεν υφίσταται διαθέσιμο πραγματικό εισόδημα προς ανάλωση, ως εξής:

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) : «....*Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, βάσει των προσκομισθέντων φορολογικών αρχείων, των υποβληθεισών δηλώσεων, των στοιχείων και πληροφοριών που η ίδια η προσφεύγουσα προσκόμισε, καθώς και των πληροφοριών από το ηλεκτρονικό αρχείο της Α.Α.Δ.Ε. και το τραπεζικό σύστημα. Επίσης, προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας και φορολόγησε την προσφεύγουσα επιλέγοντας το μεγαλύτερο προσδιορισθέν εισόδημα, όπως αναλυτικά παρατέθηκε κατά την εξέταση των ως άνω ισχυρισμών. Τόσο από την από 09/08/2024 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, όσο και από τα στοιχεία του φακέλου παρατίθενται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα που αιτιολογούν επαρκώς και με σαφήνεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

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

Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Συνεπώς, δεν παραβιάστηκε η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και της χρηστής διοίκησης με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία η διοικούμενη είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **27-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και την των υπ'αριθμ. ... &/09-08-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./09-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του συζύγου	21.328,98	21.328,98	21.328,98	0,00
	Της υπόχρεης	34,72	37.484,72	23.737,64	23.702,92
φόρος	Πιστωτικό ποσό				5.473,85
	Χρεωστικό ποσό		12.478,77	5.473,85	
Προκαταβολή φόρου			33,40	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			6.179,25	2.736,93	2.736,93
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		0,00	1.238,40	362,88	362,88
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	650,00	20.579,82	9.223,66	8.573,66
	Για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ./09-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	21.003,35	21.003,35	21.003,35	0,00
	Της συζύγου	0,11	37.710,11	31.700,00	31.699,78
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,1	12.511,93	10.460,97	10.460,96
Προκαταβολή φόρου			30,85		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			6.222,15	5.230,48	5.230,48
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		0,00	1.491,02	786,50	786,50
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	650,01	20.905,95	17.127,95	16.477,94
	Για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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