



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02.02.2023

Αριθμός απόφασης: 344

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

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 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης 13.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου Ψυχικού Αττικής, οδός, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. /19.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014 και β) της με αριθ. /19.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19.09.2022 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το από 20.10.2022 σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/21.12.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- i. Με την υπ' αριθ. /19.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.921,06 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.476,32 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 532,20 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **6.928,58 ευρώ**.
- ii. Με την υπ' αριθ. /19.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 144.825,38 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 72.412,69 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 27.507,98 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **244.746,05 ευρώ**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 19.09.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ. /4/1119/01.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 - 2015 στον προσφεύγοντα, φυσικό πρόσωπο, το οποίο κατά τα ελεγχόμενα έτη απέκτησε εισοδήματα από μισθωτή εργασία (αμοιβές Δ.Σ.), από κινητές αξίες (τόκοι καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης) και από εκμίσθωση ακινήτων. Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό μητρώο του συστήματος elenxis, ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα ως πολιτικός μηχανικός, τηρώντας απλογραφικά βιβλία β' κατηγορίας, ωστόσο από την ενασχόλησή του αυτή δεν προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι διαπιστώσεις προγενέστερου ελέγχου που είχε διενεργηθεί στην σύζυγό και συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, του, για τα έτη 2014 και 2015, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς στην, οι οποίοι αν και ζητήθηκαν δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης, από την επεξεργασία των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκαν μη αιτιολογημένες πιστώσεις για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, οι οποίες αναλυτικά περιγράφονται κατωτέρω:

Μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις Φορολογικού Έτους 2014

A/A	Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Νόμ.	Ποσό σε νόμισμα αναφοράς	Ποσό σε Ευρώ	Προσκομισθέντα στοιχεία από ελεγχόμενο	Θέση Ελέγχου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡ. 21 ΠΑΡ. 4 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
6	GB.....	07/02/2014	EUR	3.850,00	3.850,00	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	3.850,00
7	GB.....	11/07/2014	USD	1.767,29	1.299,96	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	1.299,96
8	GB.....	12/12/2014	EUR	1.635,11	1.635,11	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	1.635,11
9	GB.....	12/12/2014	EUR	7.892,65	7.892,65	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7.892,65
									14.677,72

Μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις Φορολογικού Έτους 2015

A/A	Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Νόμ.	Ποσό	Ποσό σε Ευρώ	Προσκομισθέντα στοιχεία από ελεγχόμενο	Θέση Ελέγχου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡ. 21 ΠΑΡ. 4 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
1	GB.....	23/1/2015	EUR	70.000,00	70.000,00	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	70.000,00
2	GB.....	27/2/2015	USD	200.000,00	177.935,94	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	177.935,94
3	GB.....	31/3/2015	USD	175.000,00	155.874,23	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	155.874,23
4	GB.....	31/3/2015	EUR	19.526,22	19.526,22	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	19.526,22
5	GB.....	18/6/2015	USD	17.708,58	15.528,39	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	15.528,39
									438.864,79

Με βάση τα προαναφερόμενα, οι διαφορές μεταξύ των εισοδημάτων που δηλώθηκαν με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και των εισοδημάτων που προσδιορίζονται από τον έλεγχο εμφανίζονται, κατά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, στον παρακάτω πίνακα:

	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή απία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013)	14.677,72	438.864,79

Κατόπιν των ανωτέρω το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος διαμορφώθηκε ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)					
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (€)		Ποσά Ελέγχου (€) (Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός)		Διαφορά (€)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	5.700,00	1.140,00	5.700,00	1.140,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	50,11	0,00	50,11	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	73.891,40	14.677,72	33.000,00	14.677,72
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	6.182,41	133.323,54	6.182,41	133.323,54	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ναυτικό εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	11.932,52	208.354,94	26.610,24	208.354,94	14.677,72
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	11.932,52	208.354,94	26.610,24	208.354,94	14.677,72
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	0,00	0,00	162.398,16	0,00	162.398,16
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0Εκ τω,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	11.932,52	208.354,94	26.610,24	208.354,94	14.677,72
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	0,00	93.734,97	0,00	93.734,97	0,00
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	11.932,52	302.089,91	26.610,24	302.089,91	14.677,72
Τεκμαρτό εισόδημα	4.066,42	72.023,46	5.775,00	70.314,88	0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	11.932,52	302.089,91	26.610,24	302.089,91	14.677,72

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2015-31/12/2015)					
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (€)		Ποσά Ελέγχου (€) (Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός)		Διαφορά (€)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	5.700,00	1.140,00	5.700,00	1.140,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	10,19	134,82	10,19	134,82	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	50,00	122.315,00	438.914,79	122.315,00	438.864,79
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	19.548,72	0,00	19.548,72	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ναυτικό εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	25.308,91	123.589,82	464.173,70	123.589,82	438.864,79
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	25.308,91	123.589,82	464.173,70	123.589,82	438.864,79
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	25.308,91	123.589,82	464.173,70	123.589,82	438.864,79
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	258,36	89.526,27	258,36	89.526,27	
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών					
Συνολικό εισόδημα	25.567,27	213.116,09	464.432,06	213.116,09	438.864,79
Τεκμαρτό εισόδημα	7.850,85	70.101,53	27.360,96	50.591,42	
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	25.567,27	213.116,09	464.432,06	213.116,09	438.864,79

Περαιτέρω ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό της οφειλόμενης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 επί των ανωτέρω εισοδημάτων και στη

συνέχεια στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Τέλος, ο έλεγχος σημειώνει ότι επί των ανωτέρω οριστικών διαφορών φόρου εισοδήματος υπολογίζονται επιπλέον τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

**Οριστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	11.932,52	26.610,24	14.677,72
	της συζύγου	208.354,94	208.354,94	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	72.326,86	77.247,92	4.921,06
Προκαταβολή φόρου		11.486,29	11.486,29	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		36,00	36,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		7,20	7,20	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.476,32	1.476,32
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		12.083,60	12.615,80	532,20
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		624,00	624,00	
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	97.213,95	104.143,53	6.929,58
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2015-31/12/2015)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	25.308,91	464.173,70	438.864,79
	της συζύγου	123.589,82	123.589,82	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	37.412,57	182.237,95	144.825,38
Προκαταβολή φόρου		27.647,96	27.647,96	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		36,00	36,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		7,20	7,20	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			72.412,69	72.412,69
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		12.895,17	40.403,15	27.507,98
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		624,00	624,00	
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	79.272,90	324.018,95	244.746,05
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

1. Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου δεν είχε αρμοδιότητα για την έκδοση εντολής και την διενέργεια φορολογούμενου ελέγχου ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες. Εξέδωσε τις με αριθ./0/1119/27.01.2020,/0/1119/01.07.2020,

...../0/1119/23.10.2020,/1/1119,/2/1119,
...../3/1119/22.03.2022 και/4/1119/01.09.2022 χωρίς να αποδεικνύει την
αρμοδιότητά του, ούτε να εξηγεί ή να διευκρινίζει τον λόγο της εκ νέου έκδοσης αυτών. Εκ
των ανωτέρω εντολών η μόνη που περιήλθε σε γνώση του ήταν η με αριθ.
...../3/1119/22.03.2022.

2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων και επιβολής φόρων είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή καθώς η φορολογική αρχή ουδόλως απέδειξε ότι στις πληροφορίες από τις αλλοδαπές αρχές περιέχεται απόδειξη περί της απόκτησης εισοδήματος. Από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων δεν αποδεικνύεται ούτε καν προκύπτει ότι αυτές έχουν τόσον από πλευράς τύπου όσον και από πλευράς ουσίας, τον χαρακτήρα «συμπληρωματικών πράξεων» με την πρόσθετη πληροφορία επί των πράξεων αυτών του λόγου έκδοσής τους αλλά και τις διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδίδονται. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση και επιβολή φόρων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 υπέπεσε σε παραγραφή για το μεν πρώτο έτος την 31.12.2020 και το δε δεύτερο έτος την 31.12.2021.
3. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παραβίασε τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ. Δεδομένου ότι η κοινοποίηση των με ημερομηνία 19.09.2022 πράξεων με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο την ίδια ημέρα, ήτοι 19.09.2022 και δεδομένου ότι υπέβαλε τις απόψεις του στις 04.07.2022 με το αριθ. πρωτ./04.07.2022 έγγραφό του, αποδεδειγμένα εκδόθηκαν μετά την προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ. Εκ των ανωτέρω έπεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα έπρεπε να εκδοθούν εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, ήτοι έως 04.08.2022 και όχι μεταγενέστερα.
4. Στην έκθεση ελέγχου υπογράφει διαφορετικό πρόσωπο από εκείνο εις το οποίο ανατέθηκε ο έλεγχος, ο οποίος διενήργησε αυτόν και υπέγραψε το υπ' αριθ./14.06.2022 Σημείωμα Ελέγχου και τις εν αυτό καταγραφείσες διαπιστώσεις του.
5. Στην από 19.09.2022 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έχουν συμπεριληφθεί περισσότερες διαπιστώσεις από εκείνες που συμπεριελήφθησαν τόσο στο με αριθ. πρωτ./12.04.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών όσο και στο υπ' αριθ./14.06.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν.4174/2013 περί του ΚΦΔ και γίνεται με επίκληση διαφορετικών εγγράφων.
6. Κατά την έκδοση της επικαλούμενης εις την έκθεση ελέγχου υπ' αριθ./4/1119/01.09.2022 εντολής παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26§2 περ. β' του ΚΦΔ.
7. Η φορολογούσα αρχή ουδέποτε απέδειξε την αντικειμενική υπόσταση της φορολογητέας ύλης που προσέθεσε στα λοιπά δηλωθέντα στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 εισοδήματά του και επέβαλε σε αυτόν φόρο εισοδήματος εκλαμβάνοντας κινήσεις (πιστώσεις) χρηματικών ποσών (ήτοι περιουσιακά στοιχεία, υφιστάμενα ήδη στο εξωτερικό τουλάχιστον από το έτος 2010) σε τραπεζικούς λογαριασμούς με αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ως εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος.
8. Με το αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ η φορολογική αρχή δεν έθεσε υπόψη του το σύνολο των κινήσεων (χρεώσεις, πιστώσεις) στο σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών που είχε στη διάθεσή της τόσο εκείνων που αφορούν ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα όσον και εκείνων που αφορούν αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα ή λοιπές άλλες τυχόν πληροφορίες που περιήλθαν ύστερα από αναζήτησή του από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές ή τράπεζες.

9. Η με α/α 1 πίστωση – κατάθεση του αιτήματος του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ συνολικού ύψους 70.000,00 ευρώ και η με α/α 5 πίστωση του αιτήματος του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ συνολικού ύψους 17.708,58\$ (usd) ή 15.528,39€ προέρχονται από εμβάσματα του πρώτου του εξαδέλφου μετά της συζύγου του
....., κατοίκων (.....) (οδός αριθ.) προκειμένου να επενδυθούν από αυτόν σε ασφαλή και όσο το δυνατόν πιο επωφελή χρηματοοικονομικά προϊόντα για λογαριασμό τους, προσκομίζοντας προς τούτους τα προς τούτους αποδεικτικά στοιχεία.
10. Η με α/α 3 πίστωση – κατάθεση του αιτήματος του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ συνολικού ύψους 175.000,00 δολ. Usd ή 155.874,23€ προήρχετο από αναλήψεις (whitdrawals) ύψους 181.247,00 λιρών Αγγλίας από τον τραπεζικό λογαριασμό (account number) του επενδυτικού λογαριασμού, προσκομίζοντας κινήσεις του λογαριασμού αυτού. Ομοίως και η με α/α 4 πίστωση – κατάθεση του ίδιου αιτήματος.
11. Η με α/α 2 πίστωση – κατάθεση του αιτήματος του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ χρηματικού ποσού 200.000,00 σε δολ. Usd, προέρχεται από τμηματικές αναλήψεις τις οποίες πραγματοποίησε ο ίδιος ύστερα από τις περιρρέουσες φήμες για την λήψη περιοριστικών μέτρων και το πιο επαχθές μέτρο του hair cut (φήμες που επιβεβαιώθηκαν με την επιβολή των capital controls) και μετέφερε με προσωπική παρουσία στην τράπεζα και κατέθεσε αυτό το ποσό στον δολαριακό αυτό λογαριασμό της τράπεζας αυτής GB..... δια της μετατροπής του ποσού αυτού σε δολάρια (\$) USA.
12. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό του ότι το με αριθ. που αποτιμάται σε συνίσταται αθροιστικά από τις κινήσεις των δύο τραπεζικών λογαριασμών GB..... και GB....., τηρούμενοι στην στο, ούτε ότι η αποτίμηση του με αριθμό λογαριασμού ήταν μηδενική. Οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη αποδεκτέοι.
13. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή και ουχί ορθώς έκρινε και εκτίμησε τα γεγονότα και τις πραγματικές περιστάσεις και ουδόλως ανταπεξήλθε στην υποχρέωσή της που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ περί σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/21.12.2022 υπόμνημα με συμπληρωματικές απόψεις σχετικά με την ελεγκτική διαδικασία και παρέχει επιπλέον εξηγήσεις και λοιπές διευκρινίσεις επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, με την υπ' αριθμόν Δ.ΟΡΓ.ΑΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β'/22.07.2022) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), με την οποία τροποποιήθηκε η υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 αρχική απόφαση του Διοικητή της (ΑΑΔΕ) με θέμα: «*Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.*» (Β' 2743), ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. εξουσιοδοτείται να εκδίδει εντολές για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών υποθέσεων (Άρθρ. 34 ν.4141/2013 – Α' 81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013-Α' 107), για: «(α) *εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω*

κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή: αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά, τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ. ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, υπερβαίνει το ποσό εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ. γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακόσιων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ. δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθμ. ΠΟΛ.1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθμ. ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος. γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κατοχής ακινήτων, τα οποία δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα τουλάχιστον σε ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, ».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων ανήκει στις ελεγκτικές αρμοδιότητες του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. για τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς όπως αναφέρεται και στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (οικεία έκθεση ελέγχου και εισήγηση απόψεων) στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της ΑΑΔΕ, η αξία της ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντος και της συζύγου υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά, τουλάχιστον σε ένα έτος το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του περί αναρμοδιότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος. Περαιτέρω, η επικαλούμενη εκ μέρους του προσφεύγοντος διάσταση με τη σύζυγό του από το έτος 2016, αφορά σε χρόνο μεταγενέστερο των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή

και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

3.α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α` 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α` 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση α` της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α` 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α` 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΔ :

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε αρχικά την με αριθ./0/1119/27.01.2020 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γραφείου για την του, σύζυγο και συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Τα αποτελέσματα του ανωτέρω ελέγχου αποτυπώθηκαν στην με ημερομηνία θεώρησης 23.10.2020 Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Στο πλαίσιο της ανωτέρω εντολής προς επαλήθευση των στοιχείων και των ισχυρισμών της συζύγου εκδόθηκε την 01.07.2020 η με αριθ./0/1119 εντολή ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, με αιτία ελέγχου «Διασταυρωτικός Έλεγχος Γραφείου» για τον προσφεύγοντα, ήτοι εντός των ορίων της πενταετούς παραγραφής. Κατά τη διενέργεια του παραπάνω ελέγχου περιελήφθησαν στην αρμόδια φορολογική αρχή πληροφορίες και στοιχεία (αριθ. πρωτ. εισ./01.07.2020 έγγραφο της) για την τήρηση λογαριασμών από τον ελεγχόμενο στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στην, οι οποίοι αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο στο πλαίσιο εκτέλεσης της εν λόγω εντολής δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τον προσφεύγοντα. Κατόπιν αυτών η φορολογική αρχή απέστειλε στο Τμήμα Γ της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ τα με αριθ. πρωτ./29.09.2020,/02.12.2020 και/30.03.2021 έγγραφα με τα οποία αιτήθηκε την συνδρομή της εν λόγω υπηρεσίας για την παροχή στοιχείων και πληροφοριών αναφορικά με τους λογαριασμούς που διατηρούσε ο προσφεύγων στη Παράλληλα, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε για τον προσφεύγοντα την με αριθ./23.10.2020 εντολή μερικού ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρούσα αριθμηση/4/1119/01.09.2022, φορολογίας εισοδήματος για τα διαχειριστικά έτη 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015, για την τυχόν απόκρυψη φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 28 και 72 του ΚΦΔ. Σε απάντηση των ανωτέρω εγγράφων, ο έλεγχος έλαβε από την Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων το με αριθ. πρωτ. 9279/20.04.2022 εισερχόμενο απαντητικό έγγραφο (αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/30.03.2022), στο οποίο περιλαμβάνονταν πληροφορίες που δεν είχαν περιέλθει και δεν θα μπορούσαν να ήταν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης εντός της πενταετούς παραγραφής. Ως εκ τούτου στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή αφενός οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ.2 β του ΚΦΔ: «εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,» αφετέρου και ως προς το φορολογικό έτος 2015 έχουν εφαρμογή λόγω του ύψους της φορολογικής διαφοράς και οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής, συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου ως επικαλείται ο προσφεύγων καθώς η έκδοση και κοινοποίηση

των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού φόρου πραγματοποιήθηκε εντός της χρονικής προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ2β και 3α του ΚΦΔ και αφορά σε φορολογητέα ύλη από την τήρηση των αλλοδαπών τραπεζικών λογαριασμών για τους οποίους ο προσφεύγων δεν είχε θέσει υπόψη του ελέγχου κανένα στοιχείο, παρά το γεγονός ότι του ζητήθηκε. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ:

«Άρθρο 28

Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.».

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 25 και 28 του ν. 4174/2013, αντιστοίχως, τυγχάνει απορριπτός καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9). Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου και σε κάθε περίπτωση εντός των αποκλειστικών προθεσμιών παραγραφής που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από τον ίδιο πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«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 του άρθρου 4 του ΚΦΔ:

«Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής

1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου.

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως ισχύει ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:.... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 & 25 ν.4174/2013.».....

19. Την υπογραφή και την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της έγγραφης ειδοποίησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Μεταβίβαση αρμοδιότητας ν.4174/2013, άρθ. 23, παρ. 2 β' Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

20. Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών. Μεταβίβαση αρμοδιότητας ν.4174/2013, άρθ. 28 και 72 (σχετική και η αριθ. ΔΕΛ Α ΕΞ2013/31.12.2013-Β' 3366 απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ. Γ. Δ . Ε) .Κατά περίπτωση, ο

Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν.1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου.

21. Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου. Μεταβίβαση αρμοδιότητας ν.4174/2013, άρθρα 28, 37 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.3691/2008 και του άρθρ. 169 του ν.4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϋπόθεση ή υφιστάμενη διάταξη με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν.1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. των οποίων έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ...»

Επειδή, με την έκδοση της με αριθ./4/1119/01.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 – 2015 στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του ΚΦΔ, ενώ ελεγκτής ορίστηκε η και Προϊσταμένη του Τμήματος Ελέγχου η Η ως άνω εντολή εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ./3/1119/22.03.2022 εντολής ελέγχου με ελεγκτή ομοίως την και Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου τον Η ανωτέρω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο του ελεγχόμενου, μέσω του εσωτερικού ιστότοπου της Α.Α.Δ.Ε., με αριθμό καταχώρησης, η οποία με τη σειρά της εκδόθηκε σε αντικατάσταση της προηγούμενης/2/1119/17-03-2021 εντολής με ονοματεπώνυμο ομοίως ελεγκτή και Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου την κα η οποία με τη σειρά της εκδόθηκε σε αντικατάσταση της προηγούμενης με αριθμό/1/1119/15-02-2021 εντολής με ονοματεπώνυμο ομοίως ελεγκτή και Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου τον και η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αρχικής με αριθμό/0/1119/23.10.2020 εντολής ελέγχου με ονοματεπώνυμο ελεγκτή και Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου την κα, η οποία και κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή (άρθρο 5 του ΚΦΔ) συνοδευόμενη από το με αριθμ. εξερχ. πρωτ./09.11.2020 έγγραφο της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής. Ήτοι πρόκειται για διαδοχικές τροποποιήσεις της αρχικής εντολής οι οποίες συνίστανται αποκλειστικά στην αλλαγή του προσώπου του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου και όχι στον αριθμό της εντολής, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του προσφεύγοντος, τη φορολογική περίοδο, το είδος

της φορολογίας, το χαρακτηρισμό του ελέγχου ως μερικό ή πλήρη. Σε κάθε περίπτωση, η έκθεση ελέγχου υπογράφηκε από τον επόπτη ελέγχου που κατά την ημερομηνία της υπογραφής έφερε την εντολή διενέργειας του ελέγχου όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, στο πλαίσιο έκδοσης της με αριθ./0/1119/01.07.2020 εντολής διασταυρωτικού ελέγχου για τον προσφεύγοντα, περιελήφθησαν στην φορολογική αρχή με το αριθ. πρωτ. εισ./01.07.2020 έγγραφο της ΔΥΠΗΔΕΔ με πληροφορίες και στοιχεία για την τήρηση λογαριασμών στην αλλοδαπή και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ./0/23.10.2020 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου για έλεγχο εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015. Κατόπιν αυτού η φορολογική αρχή με τα αριθ. πρωτ./29.09.2020, 26057/02.12.2020 και/30.03.2021 έγγραφα αιτήθηκε την συνδρομή της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων αναφορικά με τους λογαριασμούς που διατηρούσε ο προσφεύγων στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στη Παράλληλα, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή την με αριθ. πρωτ./09.11.2020 γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Ο έλεγχος έλαβε από την Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων το με αριθ. πρωτ./20.04.2022 εισερχόμενο απαντητικό έγγραφο με το οποίο οι φορολογικές αρχές της Μεγάλης Βρετανίας απέστειλαν ηλεκτρονικώς την αναλυτική κίνηση των λογαριασμών που τηρούσε ο προσφεύγων στην τράπεζα Στις 20.04.2022 η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά με e-κοινοποίηση στο προσωπικό του e-mail το με αριθ. πρωτ./12.04.2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το οποίο εκλήθη όπως εντός προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης πιστώσεων συνολικού ποσού 438.864,79 ευρώ ώστε να διακριβωθεί εάν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο. Στο ως άνω αίτημα συμπεριλαμβάνονταν και πίνακας στον οποίον απεικονίζονται τα ποσά και οι αλλοδαποί λογαριασμοί στους οποίους έλαβαν χώρα οι προς διερεύνηση πιστώσεις. Επιπλέον ζητήθηκαν για συγκεκριμένες αναλήψεις στοιχεία και πληροφορίες για τον αποδέκτη του λογαριασμού, τον λόγο και την αιτία διακίνησης. Στο ως άνω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ο έλεγχος δεν αναφέρεται στο σύνολο των εξωχώριων λογαριασμών του προσφεύγοντος στην αλλά διακεκριμένως και επισταμένως αναφέρεται σε μέρος των λογαριασμών αυτών και σε συγκεκριμένες συναλλαγές, καλώντας τον προσφεύγοντα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και αιτία προέλευσης. Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις με τις οποίες εξουσιοδότησε την λογίστρια-φοροτεχνικό προκειμένου να τον εκπροσωπήσει κατά τη διενέργεια ελέγχου. Ωστόσο, σχετικά με το ως άνω αίτημα πληροφοριών ο προσφεύγων, μέχρι την έκδοση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, δεν ανταποκρίθηκε καθώς δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία και δικαιολογητικά για τις υπό κρίση πιστώσεις ώστε να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους.

Περαιτέρω, από τον συνδυαστικό έλεγχο των κινήσεων των λογαριασμών που τηρούνται σε τράπεζες του εξωτερικού και των λογαριασμών που τηρούνται από τον προσφεύγοντα στην ημεδαπή δεν αποδείχθηκε ότι συνιστούν χρεώσεις – αναλήψεις μεταφερόμενες από ετέρους ημεδαπούς λογαριασμούς δικαιοδοσίας του. Κατόπιν των ανωτέρω οι πιστώσεις έτους 2015 του αιτήματος παροχής πληροφοριών συνολικού ποσού 438.864,79 ευρώ κρίθηκαν

ανατιολόγητες και ότι συνιστούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Επίσης, από την επεξεργασία των παραληφθέντων στοιχείων των τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή προέκυψαν πιστώσεις εντός του έτους 2014 με αιτιολογία συναλλαγής «.....» συνολικού ποσού 14.677,72 ευρώ, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί από τον έλεγχο στο ως άνω αίτημα παροχής πληροφοριών καθότι εκ των υστέρων διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι για αυτές δεν προκύπτει η αιτία και η πηγή προέλευσής τους και χαρακτηρίστηκαν ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013. Η ελεγκτική αρχή στην συνέχεια και λόγω του ότι ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση της γνωστοποίησης για δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων στο πλαίσιο του ν.4512/2018 και της κοινοποίησης του αιτήματος πληροφοριών δεν προέβη ούτε σε υποβολή σχετικών δηλώσεων ούτε προέβη και σε αιτιολόγηση των υπό διερεύνηση τραπεζικών συναλλαγών συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 17.06.2022 το με αριθ. πρωτ./14.06.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο συμπεριλαμβανόταν πίνακας με όλες τις αμφισβητούμενες πιστώσεις και συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικών ετών 2014 και 2015, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση. Επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την κατάθεση των με αριθ. πρωτ./04.07.2022 και/04.07.2022 υπομνημάτων, τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τον φορολογικό έλεγχο με συνέπεια την διαφοροποίηση του φόρου που είχε προσδιορισθεί με τις προσωρινές πράξεις (ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου σελ.23-37).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι κατά τον υπό κρίση έλεγχο τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 (περί γνωστοποίησης εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής δηλώσεων) των άρθρων 14 και 28 του ΚΦΔ και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων διαδικασιών του ΚΦΔ απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Ειδικότερα όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται επί του με αριθμό/14.06.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων και χαρακτηρίζονται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 πρωτογενείς πιστώσεις – μεταφορές χρηματικών ποσών αξίας 14.677,72 €, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στο με αρ. πρωτ./12-04-2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, επισημαίνεται ότι τα ποσά αυτά μπορούν να περιληφθούν στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και στις αντίστοιχες πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χωρίς να συνιστούν παραβίαση του ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας. Άλλωστε τόσο το Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ όσο και το αίτημα παροχής πληροφοριών (μη εκτελεστές πράξεις) έχουν την ίδια έννοια και αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό, δηλαδή την μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα παροχή διευκρινίσεων από την πλευρά του φορολογούμενου επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς.

Περαιτέρω όλες οι ανωτέρω διαπιστώσεις, οι οποίες είχαν συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης 19.09.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου, ήτοι κατά την υπό κρίση ελεγκτική διαδικασία δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να αιτιολογήσει όλες τις

διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου πριν τον οριστικό καταλογισμό, κατά τον οριστικό καταλογισμό δεν υφίσταται διαφορά φορολογητέας ύλης η οποία δεν είχε συμπεριληφθεί στο σημείωμα διαπιστώσεων, ως εκ τούτου τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης της ελεγκτικής διαδικασίας λόγω διαφοροποίησης του αιτήματος παροχής πληροφοριών και του σημειώματος διαπιστώσεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, σχετικά με κέρδη από επαγγελματική δραστηριότητα, όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«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, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, 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. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

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 αναγκαιών, 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 ομοίμορφη 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 στο με αριθμ.πρωτ..ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του ΓΓΔΕ αναφέρονται τα εξής:

«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.

...

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. 2238/94».

Επειδή επίσης όπως έχει κριθεί και προσφάτως με την νομολογία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013 (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, στο πλαίσιο διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου και για τις ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2014 έως 31.12.2015 αντλήθηκαν μέσω των συστημάτων και, το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών που εμφανίζεται δικαιούχος ο προσφεύγων, ατομικών και κοινών που τηρούσε με τη σύζυγό του, από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα. Σημειώνεται ότι για το σύνολο των κινήσεων σε λογαριασμούς στην ημεδαπή έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος (στο πλαίσιο των δύο εντολών/0/1119/27.01.2020 στο όνομα της συζύγου του ΤΟΥμε ΑΦΜ και/0/1119 στο όνομα του προσφεύγοντος για διασταύρωση στοιχείων) με καταλογιζόμενα ποσά επί των προσδιορισθέντων διαφορών ως προκύπτει επί της με ημερομηνία θεώρησης 23.10.2020 Έκθεσης Ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Καθότι ο έλεγχος είχε ήδη στη διάθεσή του και είχε επεξεργαστεί το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων των εγχώριων λογαριασμών, ευλόγως και επί του με αριθμ. πρωτ./12.04.2022 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ δεν γίνεται ουδεμία αναφορά σε λογαριασμούς της ημεδαπής. Ήτοι στον εν λόγω αίτημα δεν καταγράφονται αδικαιολόγητες πιστώσεις σε λογαριασμούς της ημεδαπής και δε ζητούνται πληροφορίες σχετικά με την πηγή ή την αιτία προέλευσής αυτών αλλά της αλλοδαπής. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης της τυπικής διαδικασίας του ελέγχου βασιζόμενοι στο περιεχόμενο του αιτήματος πληροφοριών του υπό κρίση ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά τους τηρούμενους λογαριασμούς σε τράπεζες της αλλοδαπής ο προσφεύγων προς απάντησή του στο με αριθμό/14.06.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και πριν την σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου, προσκόμισε δικαιολογητικά και υπέβαλε αιτιολογήσεις με το με αριθμό εισερχ. πρωτοκόλλου/04.07.2022 υπόμνημά του.

Ειδικότερα με το πόρισμα του ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 19.09.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου, και κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκαν τελικώς αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2015, επί των καταθέσεων των λογαριασμών που τηρούνται στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην στη, οι οποίες αναλυτικά περιγράφονται κατωτέρω:

Μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις Φορολογικού Έτους 2014

A/A	Χρηματοπιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Νόμ.	Ποσό σε νόμισμα αναφοράς	Ποσό σε Ευρώ	Προσκομιθέντα στοιχεία από ελεγχόμεν ο	Θέση Ελέγχου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡ. 21 ΠΑΡ. 4 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
6	07/02/2014	EUR	3.850,00	3.850,00	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	3.850,00
7	11/07/2014	USD	1.767,29	1.299,96	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ	1.299,96

								ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
8	.....	.....	12/12/2014	EUR	1.635,11	1.635,11	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	1.635,11
9	.....	.....	12/12/2014	EUR	7.892,65	7.892,65		ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	7.892,65
									14.677,72

Μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις Φορολογικού Έτους 2015

A/A	Χρηματοπιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Νόμ.	Ποσό	Ποσό σε Ευρώ	Προσκομιθέντα στοιχεία από ελεγχόμενο	Θέση Ελέγχου	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡ. 21 ΠΑΡ. 4 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ
1	23/1/2015	EUR	70.000,00	70.000,00	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	70.000,00
2	27/2/2015	USD	200.000,00	177.935,94	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	177.935,94
3	31/3/2015	USD	175.000,00	155.874,23	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	155.874,23
4	31/3/2015	EUR	19.526,22	19.526,22	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	19.526,22
5	18/6/2015	USD	17.708,58	15.528,39	-	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ - ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	15.528,39
									438.864,79

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η με α/α 1 πίστωση – κατάθεση του αιτήματος του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ συνολικού ύψους 70.000,00 ευρώ και η με α/α 5 πίστωση του αιτήματος του άρθρου 14§1 του ΚΦΔ συνολικού ύψους 17.708,58\$ (usd) ή 15.528,39€ προέρχονται από εμβάσματα του πρώτου του εξαδέλφου μετά της συζύγου του, κατοίκων(Πολιτείας) Αττικής (οδός αριθ.) προκειμένου να επενδυθούν από αυτόν σε ασφαλή και όσο το δυνατόν πιο επωφελή χρηματοοικονομικά προϊόντα για λογαριασμό τους, προσκομίζοντας με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία των εμβασμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται και στην από 19.09.2022 έκθεση ελέγχου, για τις πιστώσεις στις 23.01.2015 με α/α 1 αιτήματος ποσού 70.000,00 € στον με αριθμό GB.... τηρούμενο σε ευρώ λογαριασμό και στις 18.06.2015 με α/α 5 αιτήματος ποσού 17.708,58 \$ στον με αριθμό GB..... τηρούμενο σε δολάρια λογαριασμό, στην στην και με περιγραφή συναλλαγής «.....», ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ομοίως ότι αφορούν κεφάλαια μεταφερόμενα από έτερο λογαριασμό δικαιοδοσίας συγγενών προσώπων του, του εξαδέλφου του και της συζύγου του, προκειμένου να επενδυθούν για λογαριασμό τους. Ωστόσο τόσο στον

έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή πέραν, των εντολών εμβασμάτων δεν προσκομίζει κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η επενδυτική διαχείρισή του για λογαριασμό τρίτου προσώπου, (σχετικοί λογαριασμοί επενδυτικών προϊόντων, επιστροφή αποδόσεων και κεφαλαίου στα ανωτέρω πρόσωπα) ώστε να δύναται να αξιολογηθεί και να τεκμηριωθεί ο ως άνω ισχυρισμός του. Κατόπιν των ανωτέρω η αναφορά του προσφεύγοντος είναι γενική, αόριστη και αναπόδεικτη και οι τραπεζικές πιστώσεις θεωρούνται αγνώστου πηγής και αιτίας δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα το πλαίσιο των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων για την με α/α 2 πίστωση του αιτήματος του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 χρηματικού ποσού 200.000,00 σε δολάρια (\$) usd, ισχυρίζεται ότι προέρχεται από τμηματικές αναλήψεις τις οποίες πραγματοποίησε ο ίδιος ύστερα από τις περιρρέουσες φήμες για την λήψη περιοριστικών μέτρων και το πιο επαχθές μέτρο του hair cut (φήμες που επιβεβαιώθηκαν με την επιβολή των capital controls) και μετέφερε με προσωπική παρουσία στην τράπεζα και κατέθεσε το ποσό αυτό στον δολλαριακό λογαριασμό της τράπεζας αυτής GB..... δια της μετατροπής του ποσού αυτού σε δολάρια (\$) USA.

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται και στην από 19.09.2022 έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων ισχυρίσθηκε ομοίως ότι η παραπάνω πίστωση με α/α 2 αιτήματος στις 27.02.2015 ποσού 200.000,00 \$ στον με αριθμό GB..... τηρούμενο σε δολάρια λογαριασμό στην στην, συνιστά επανακατάθεση αναληφθέντων ποσών σε προγενέστερο χρόνο (αναλήψεις μετρητών αξίας 69.690,00 € και αναλήψεις μέσω επιταγών αξίας 108.175,00 € από τραπεζικά ιδρύματα στην ημεδαπή) σύνολο 177.865,00 € και συγκεκριμένα από τους με αριθμό GR..... και GR..... τηρούμενους λογαριασμούς στην και Τράπεζα αντιστοίχως.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα αναληφθέντα ποσά (69.690 ευρώ και 108.175,00 ευρώ σελίδες 25-30 οικείας έκθεσης ελέγχου) που επικαλείται ο προσφεύγων:

-αφενός μέρος των επικαλούμενων αναλήψεων (σελίδα 26-27 οικείας έκθεσης ελέγχου) ελέγχθηκαν κατά τον προηγούμενο έλεγχο που διενεργήθηκε στην σύζυγο και στον ίδιο επί των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής και καλύπτουν άλλες δαπάνες - πληρωμής πιστωτικών καρτών, εταιρικών δαπανών και διατραπεζικών μεταφορών χρημάτων μέσω έκδοσης επιταγών σύμφωνα με τις διαπιστώσεις στην με ημερομηνία 23.10.2020 θεωρηθείσα από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας Έκθεση Ελέγχου κατά την εκτέλεση της με αρ./0/1119/27.01.2020 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γραφείου, για την του σύζυγο και συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κατά των οποίων ασκήθηκε ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/27.10.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

-αφετέρου για τις λοιπές (ειδικώς και για τις επικαλούμενες αναλήψεις ποσού 108.175,00 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν με έκδοση τραπεζικών επιταγών (σελίδα 29-30 οικείας έκθεσης ελέγχου) δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να διαπιστώνεται ότι αναλήφθηκαν από τον ίδιο (στοιχεία επιταγών, ρευστοποίηση αυτών) και σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίσθηκαν σχετικά αποδεικτικά μετατροπής σε συνάλλαγμα και κατάθεσης ώστε να διαπιστώνεται σαφώς ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις (μέσω μετρητών και επιταγών) αναλήφθηκαν από τον ίδιο και κατατέθηκαν στην συνέχεια από τον ίδιο σε δολάρια και

αφορούν στην υπό κρίση πίστωση των 200.000 USD στον αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή για τις με α/α 3 και 4 πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα, οι οποίες έλαβαν χώρα εντός του έτους 2015 και συγκεκριμένα στις 31.03.2015, ποσού ο 175.000 USD και 19.526,22 ευρώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από χρηματικό ποσό που αναλήφθηκε την αυτήν ημερομηνία αξίας 181.247,00 λιρών Αγγλίας από τον με αριθ. λογαριασμό – «.....» που τηρεί στην ίδια τράπεζα «.....», κίνηση του οποίου προσκόμισε ο ελεγχόμενος στο πλαίσιο του ελέγχου.

Επειδή, από την επεξεργασία του ως άνω στοιχείου (.....) που προσκόμισε ο προσφεύγων και που επίσης τέθηκε υπόψη του ελέγχου και μέσω διοικητικής συνδρομής, ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 23 – 25 της με ημερομηνία θεώρησης 19.09.2022 Έκθεσης Ελέγχου, και σύμφωνα με το του τηρούμενου με αριθμόχαρτοφυλακίου, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για απεικόνιση/αποτίμηση για το χρονικό διάστημα 29.03.2010 έως 15.06.2022, της εξέλιξης των περιουσιακών του στοιχείων - «.....» του προσφεύγοντος.

Συγκεκριμένα σημειώνεται ότι στα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών που στάλθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής δεν υφίσταται ως διακριτός και ξεχωριστός λογαριασμός η ως άνω εικόνα που προσκόμισε ο προσφεύγων καθώς δεν αφορά σε διακριτό τραπεζικό λογαριασμό αλλά πρόκειται για συγκεντρωτικό πίνακα που απεικονίζει την συνολική εικόνα μεταβολής – αυξομείωσης των κατατεθειμένων προϊόντων στο με αριθμό του προσφεύγοντος στην εκφρασμένη σε ξένο νόμισμα GBP. Ειδικότερα παρουσιάζει συγκεντρωτικά και όχι αναλυτικά τις συναλλαγές / κινήσεις στο τέλος του κάθε μήνα, τις αγοραπωλησίες, τις ρευστοποιήσεις επενδυτικών τίτλων που δέχεται και τις καταθέσεις μετρητών, καταγράφοντας σε μηνιαία βάση τα κέρδη, τις ζημιές και τη σωρευτική μεταβολή της αποτίμησής του. Το υποβληθέν με αριθμό portfolio αποτιμάται σε GBP και **συνίσταται αθροιστικά** από τις κινήσεις των δύο με αριθμό GB....., GB..... τηρούμενων σε ευρώ και δολάρια αντιστοίχως τραπεζικών λογαριασμών (άλλωστε το IBAN αυτών περιλαμβάνει το BASIC BANK ACCOUNT = που σημειωτέον ο έλεγχος έλαβε, επεξεργάστηκε και έχει στην διάθεσή του μέσω του σχετικού Αιτήματος Διοικητικής Συνδρομής.

Δηλαδή ο προσφεύγων αιτιολογεί τις καταθέσεις μετρητών ποσού 175.000,00 \$ (α/α 3) στον με αριθμό GB..... τηρούμενο σε δολάρια λογαριασμό και ποσού 19.526,22 € (α/α) στον με αριθμό GB..... τηρούμενο σε ευρώ λογαριασμό στην στην επικαλούμενος την συγκεντρωτική χρεωστική κίνηση στις 31.03.2015 αξίας 181.247,00 GBP βάσει του πίνακα, η οποία ωστόσο αφορά στην ουσία στην άθροιση των αναλήψεων των δύο υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών για τους οποίους έχει ζητηθεί στο πλαίσιο του ελέγχου να αιτιολογήσει ο προσφεύγων.

Στον παρακάτω πίνακα Β, όπως αυτός αξιολογήθηκε από την ελεγκτική αρχή απεικονίζεται στην ουσία η μηνιαία άθροιση της κίνησης των δύο υπό κρίση λογαριασμών GB....., GB..... Ως εκ τούτου από την πληροφορία που παρέχεται από την εν λόγω απεικόνιση δεν αιτιολογείται η προέλευση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων καθότι πρόκειται για την συγκεντρωτική απεικόνιση των ίδιων λογαριασμών που διερευνώνται και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Παρακάτω παρατίθενται πίνακες με τις κινήσεις των υπό κρίση λογαριασμών ξεχωριστά καθώς και η συγκεντρωτική απεικόνιση του με αριθμό portfolio που αποτιμάται σε GBP από όπου προκύπτει ότι το με αριθμό portfolio δεν αποτελεί διακριτό και ανεξάρτητο λογαριασμό από όπου δεν επιβεβαιώνεται ότι αναλήφθηκαν και μεταφέρθηκαν χρήματα στους υπό κρίση λογαριασμούς ως επικαλείται ο προσφεύγων.

ΠΙΝΑΚΑΣ Α

ΕΤ ΟΣ	ΑΦ Μ	ΤΡΑΠΕ ΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟ ΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΝΟΜΙΣ ΜΑ
201 5	GB.....	23/01/2015 00:00	.....		70.000,00	EUR
201 5	GB.....	27/02/2015 00:00	.....		200.000,00	USD
201 5	GB.....	02/03/2015 00:00	.....	200.053,88		USD
201 5	GB.....	02/03/2015 00:00	.....		70,00	USD
201 5	GB.....	02/03/2015 00:00	.....	70.048,25		EUR
201 5	GB.....	02/03/2015 00:00	.....		60,00	EUR
201 5	GB.....	31/03/2015 00:00	.....		175.000,00	USD
201 5	GB.....	31/03/2015 00:00	.....		19.526,22	EUR

2015	.....	.....	GB.....	06/04/2015 00:00	.....	19.526,22		EUR
2015	.....	.....	GB.....	09/04/2015 00:00	.....	173.552,04		USD
2015	.....	.....	GB.....	08/06/2015 00:00	Transfer	1.464,08		USD
2015	.....	.....	GB.....	18/06/2015 00:00	.....		17.708,58	USD
2015	.....	.....	GB.....	24/06/2015 00:00	.....	17.263,86		USD
2015	.....	.....	GB.....	23/07/2015 00:00	.....		1.266,00	EUR
2015	.....	.....	GB.....	03/08/2015 00:00	.....		2.311,20	EUR
2015	.....	.....	GB.....	18/08/2015 00:00	.....	34,70		EUR
2015	.....	.....	GB.....	26/08/2015 00:00	.....	62,00		EUR
2015	.....	.....	GB.....	28/08/2015 00:00	.....	128,66		EUR

ΠΙΝΑΚΑΣ Β

Year to Date (YTD)	Deposits	Withdrawals	Profit/Losses	Value end of month	Monthly Change	Cumulative
--------------------	----------	-------------	---------------	--------------------	----------------	------------

						portfolio Change
30/11/2014				0,00	0.00%	-11,90%
31/12/2014				0,00	0.00%	-11,90%
31/01/2015	52.561,00 GBP=70.000 ,00 € (α/α 1) x 0,75087 (ισοτιμία 23/01/2015 1€=0,75087£)		45,00	52.606	0.34%	-11.60%
28/02/2015	129.349,00 GBP=200.000,00 \$ (α/α 2) / 1,5462 (ισοτιμία 27/02/2015 1£=1,5462 \$)		-1.721,00	180.234,00	-2.42%	-13,74%
31/03/2015	132.652,00 GBP = 19.526,22€ (α/α4) x 0,7493 (ισοτιμία 31/03/2015 1€=0,7493£) + 175.000,00 \$(α/α3) x 0,6744 (ισοτιμία 31/03/2015 1\$=0,6744 £)	-181.247,00 GBP = - 70.048,25 € x 0,727934 (ισοτιμία 02/03/2015 1€=0,727934£)+ 200.053,88 \$ x 0,6511 (ισοτιμία 02/03/2015 1\$=0,6511 £)	301,00	131.941,00	2,80%	-11.33%
30/04/2015		-131.836,00	858,00	962,00	2,16%	-9.42%
31/05/2015			5,00	968,00	0,57%	-8,90%
30/06/2015	11.144,00	-11.953,00	132,00	291,00	5,22%	4,15%
31/07/2015	897,00		-1,00	1.187,00	0,22%	4,36%
31/08/2015	1.625,00	-164,00	98,00	2.745,00	3,72%	-0,80%

Ο προσφεύγων άλλωστε πέραν της ανωτέρω εικόνας δεν προσκόμισε κανένα άλλο τραπεζικό στοιχείο (ανάληψης, κατάθεσης, μεταφοράς, μετατροπής συναλλάγματος) προκειμένου να αποδεικνύεται ότι όντως υφίσταται ανάληψη την 31/3/2015 των 181.247,00 λιρών Αγγλίας και μετατροπή αυτών, ώστε να διενεργηθούν οι ελεγχόμενες πιστώσεις των 175.000,00 \$ και 19.526,22 € την 31/3/2015. Σημειώνεται ότι αφενός στην αιτιολογία των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών αναφέρεται «.....» χωρίς να συσχετίζεται ως κίνηση με το με αριθμ. portfolio, αφετέρου από τα στοιχεία που στάλθηκαν στα πλαίσια της διοικητικής συνδρομής δεν διαπιστώθηκε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν σε μεταφορά μεταξύ λογαριασμών.

Βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν τεκμηριώνονται και τα ποσά των πιστώσεων αυτών θεωρούνται προσάυξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται την μη χορήγηση στοιχείων του φακέλου από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι εν λόγω ισχυρισμοί αλυσιτελώς προβάλλονται καθότι από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι στον προσφεύγοντα μετά το πέρας του ελέγχου την σύνταξη και κοινοποίηση της με ημερομηνίας θεώρησης 19.09.2022 Έκθεσης Ελέγχου, και κατόπιν του αιτήματός του με αριθμό πρωτ. εισερχ./28.09.2022 δόθηκαν από την ελεγκτική αρχή με το με αριθμό πρωτοκόλλου/04.10.2022 έγγραφο, όλα τα ζητηθέντα στοιχεία σε έγγραφη μορφή και σε ψηφιακό δίσκο CD, τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 18.10.2022.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και με το συμπληρωματικό υπόμνημα, ο προσφεύγων ως αναφέρθηκε δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει την προέλευση των υπό κρίση πιστώσεων και να διαπιστώνεται σαφώς ότι αποτελούν φορολογητέα ύλη που απαλλάσσεται είτε νομίμως έχει φορολογηθεί, ως εκ τούτου

οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 19.09.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ./19.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014 και β) της με αριθ./19.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015.

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

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.921,06
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	532,20
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.476,32
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	6.929,58

(- ως η υπ' αριθ./19.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 - 31.12.2014)

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	144.825,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	27.507,98
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	72.412,69
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	244.746,05

(- ως η υπ' αριθ./19.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.