



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.09.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1459

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

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

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
6. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. /.....2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. /23.07.2020 κλήση προς ακρόαση του προσφεύγοντος.
9. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/....07.2020 συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 15.186,40€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2014 ποσού 15.575,17€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 597,65€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2014 επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 463,54€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 119,53€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2014 στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 92,71€, καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.036,32€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 34.071,31€, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού **31.584,07€**, καθώς και μη δηλωθέντων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτων ποσού **19.323,96€**.

Η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε από τις ακόλουθες καταθέσεις:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
1	E.T.E.	.....	06.03.2013	.....	187,44
2	E.T.E.	.....	06.03.2013	.....	216,69
3	E.T.E.	.....	03.07.2013	.....	215,61
4	E.T.E.	.....	04.07.2013	.....	185,97
5	ALPHA BANK	.....	27.03.2013	.....	350,00
6	ALPHA BANK	.....	09.04.2013	.....	150,00
7	E.T.E.	.....	08.11.2013	.....	15.000,00
8	ALPHA BANK	.....	27.05.2013	.....	400,00
9	ALPHA BANK	.....	24.07.2013	.....	2.044,04
10	E.T.E.	.....	22.10.2013	.....	237,07
11	E.T.E.	.....	22.10.2013	.....	10.000,00
12	ALPHA BANK	.....	23.12.2013	.....	210,00
13	ALPHA BANK	.....	24.01.2013	.....	190,00
14	ALPHA BANK	.....	05.03.2013	.....	455,00
15	ALPHA BANK	.....	03.04.2013	.....	720,00
16	ALPHA BANK	.....	26.04.2013	.....	455,00
17	ALPHA BANK	.....	11.02.2013	.....	202,00
18	ALPHA BANK	.....	12.03.2013	.....	250,00
19	ALPHA BANK	.....	23.08.2013	.....	210,00
20	ALPHA BANK	.....	17.10.2013	.....	210,00
		ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ			31.888,82

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 6.679,21€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2014 ποσού 3.339,61€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 639,16€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2014 επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 159,79€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 127,83€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2014 στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 31,96€, καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.697,15€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 12.674,71€, λόγω μη δηλωθέντων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτων ποσού **20.240,03€**.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 εδράζονται επί της από12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 και Ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό05.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

1) Οι πιστώσεις με α/α 5,6,8,9,10,11 αφορούν σε καταθέσεις που διενεργήθηκαν από τον ίδιο και η πηγή προέλευσης των χρημάτων είναι είτε αναληφθέντα ποσά από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς, είτε μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων που τηρούνταν εκτός

πιστωτικών ιδρυμάτων, ενώ και η κατάθεση με α/α 7 έγινε από τον κ. κατόπιν όμως δικής του εντολής και για λογαριασμό του. Επίσης είναι αδύνατον να παράσχει δικαιολογητικά για καταθέσεις μικρών ποσών της τάξης των 150,00€ ή 250,00€.

2) Μη ορθώς του καταλογίσθηκε μη δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία. Οι υπερβάσεις που διαπιστώνονται στην έκθεση ελέγχου από τη σύγκριση του Ε3 των μισθωτών οφείλονται στο ότι σε σχέση με τις συγκεκριμένες μισθώσεις εισπράττει το μίσθωμα και για λογαριασμό του,

3) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων συνεπεία αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και πλημμελούς αιτιολογίας.

4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 23 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 14 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

« 1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και **καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».**

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 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, στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, ορίζεται:

«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, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

«**8.** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

«.....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.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:.....5.4.Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. την περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου..... Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση.....»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:

«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ

18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....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. 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 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..... 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων,

μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου» υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε

υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι με α/α 5,6,8,9,10,11 πιστώσεις του ανωτέρω αναφερόμενου πίνακα πρωτογενών καταθέσεων διενεργήθηκαν από τον ίδιο και η πηγή προέλευσης των χρημάτων είναι είτε αναληφθέντα ποσά από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε την υπό κρίση περίοδο, είτε μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων που διακρατούνταν σε μετρητά εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, ενώ και το αυτό ισχύει και για την κατάθεση με α/α 7 η οποία έγινε μεν από τον κ., κατόπιν όμως δικής του εντολής και για λογαριασμό του. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του είχε προσκομίσει στη φορολογική αρχή κατά το στάδιο του ελέγχου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικονομικών ετών 2005-2013 από την επεξεργασία του οποίου προέκυψε διαθέσιμο εισόδημα στις 31.12.2012 ύψους 489.290,34€, ενώ τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31.12.2012 ανέρχονταν σε 17.028,29€.

Επειδή, ο προσφεύγων για τη με α/α 11 κατάθεση του ανωτέρω πίνακα συνυπέβαλε με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/.....2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του, το με α/α10.2013 τραπεζικό παραστατικό της Εθνικής Τράπεζας (απόδειξη είσπραξης) από το οποίο προκύπτει ότι η κατάθεση του ποσού των 10.000,00€ έγινε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Δεδομένου ότι το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, επαρκούσε για τη δικαιολόγηση της ανωτέρω κατάθεσης κατά την 22.10.2013 ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τη συγκεκριμένη κατάθεση γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για τη με α/α 7 κατάθεση του ανωτέρω πίνακα, ο προσφεύγων με το ανωτέρω

συμπληρωματικό υπόμνημά του συνυπέβαλε το με α/α11.2013 τραπεζικό παραστατικό της Εθνικής Τράπεζας (απόδειξη είσπραξης), από το οποίο προκύπτει ότι η κατάθεση του ποσού των 15.000,00€ έγινε μεν από τρίτο (τον κ.), εντούτοις ως εντολέας της συναλλαγής εμφανίζεται ο προσφεύγων Δεδομένου ότι το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, επαρκούσε για τη δικαιολόγηση της ανωτέρω κατάθεσης κατά την 22.10.2013 ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τη συγκεκριμένη κατάθεση γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για τις με α/α 5,6,8,9 και 10 καταθέσεις ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι ο ίδιος προέβη στις ανωτέρω καταθέσεις. Ως εκ τούτου, ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων έκαστου λογαριασμού κλπ.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν συνεκτίμησης τόσο της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, (καλλιέργεια βαμβακιού που διατίθεται εκκοκκισμένο ή μη), όσο και του οικονομικού προφίλ, της τραπεζικής εικόνας, των ποσών πιστώσεων που δικαιολόγησε (κυμαινόμενα από 100,00€ έως 11.048,40€) και του ύψους της προσαύξησης περιουσίας που του καταλογίσθηκε, κρίνουμε ότι δεν υφίστανται ποσά πιστώσεων που θα μπορούσαν να εξαιρεθούν της αιτιολόγησης και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος σε τραπεζικούς του λογαριασμούς που παραμένουν ανατιολόγητες και καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, περιορίζονται σε ποσό 6.584,07€.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαυλλόμενη πράξη παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, κι άρα είναι ακυρωτέα ή άλλως τροποποιητέα, γιατί η επιβολή προστίμου ανακρίβειας και ο καταλογισμός τόκων ανερχόμενων συνολικά σε ποσοστό πλέον του 100% επί του κύριου φόρου αντιβαίνουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας..

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών

δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.

.....
2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το Καθαρό εισόδημα από ακίνητα».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

.....
2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

.....
δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.....»

Επειδή, με το άρθρο 40 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο

.....
4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:»

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής (%)
<12.000	11%
>12.000	33%

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 2 του Κ.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«2. α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις 3% επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εκ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπτώσεώς τινος.

Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρ. 9 του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα εισοδήματα από μίσθωση ακινήτων συνολικού ποσού 19.323,96€ τα οποία προέρχονται από τις ακόλουθες μισθώσεις ακινήτων:

1. Ποσό ύψους 2.359,43€ από καταθέσεις του μισθωτή, με ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Στο με αρ. πρωτ.-07-2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος αναφέρεται ότι οι ανώνυμες καταθέσεις που απεικονίζονται στο πίνακα που ακολουθεί αφορούν κατάθεση ενοικίου για ακίνητο επί της οδού, στη Θεσσαλονίκη (Ε2 2013/γραμμή 4) από τον μισθωτή

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	09/04/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	600,00
ALPHA BANK	GR.....	06/09/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	500,00
ALPHA BANK	GR.....	24/09/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00
ALPHA BANK	GR.....	09/10/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	500,00
ALPHA BANK	GR.....	06/11/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	500,00
ΣΥΝΟΛΟ				2.600,00

Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος βρέθηκαν επιπρόσθετα οι κατωτέρω ονομαστικές καταθέσεις του

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	09/01/2013	.....	600,00
ALPHA BANK	GR.....	13/02/2013	.....	600,00
ALPHA BANK	GR.....	8/3/2013	.....	600,00
ALPHA BANK	GR.....	21/06/2013	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	04/12/2013	.....	500,00
ΣΥΝΟΛΟ				2.800,00

Συνεπώς βάσει και της περιοδικότητας των καταθέσεων των δύο πινάκων, από τον έλεγχο κρίθηκε πως το ποσό μισθωμάτων που εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2013 από τον, ΑΦΜ, ανέρχεται σε 5.400,00€ (2.600,00+2.800,00).

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε ισόγεια επαγγελματική στέγη 14 τ.μ. επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, με μισθωτή τον, μίσθωμα 868,73 € για την περίοδο 01/01/2013 – 31/03/2013, και 2.171,84€ για την περίοδο 01/04/2013 - 31/12/2013 ήτοι ετήσιο μίσθωμα 3.040,57€ (868,73+2.171,84).

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο έντυπο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος, με αριθμό

GR....., στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) 2.359,43€ (5.400,00 – 3.040,43).

2. Ποσό ύψους 7.410,68€ από καταθέσεις του μισθωτή, ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Στο με αρ. πρωτ.-07-2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος αναφέρεται ότι οι ανώνυμες καταθέσεις που απεικονίζονται στο πίνακα που ακολουθεί αφορούν κατάθεση ενοικίου για ακίνητο επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, (Ε2 2013/γραμμή 6) από τον μισθωτή

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	09/04/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	27/05/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	04/07/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	24/07/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	29/08/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	11/09/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	09/10/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	886,00
ALPHA BANK	GR.....	09/10/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	11/11/2013	Κατάθεση σε λογαριασμό	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				8.886,00

Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος βρέθηκαν επιπρόσθετα οι κατωτέρω ονομαστικές καταθέσεις του

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	09/01/2013	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	26/02/2013	.....	932,00
ALPHA BANK	GR.....	21/6/2013	.....	863,00
ALPHA BANK	GR.....	19/12/2013	.....	942,00
ΣΥΝΟΛΟ				3.737,00

Συνεπώς βάσει και της περιοδικότητας των καταθέσεων των δύο πινάκων, από τον έλεγχο κρίθηκε πως το ποσό μισθωμάτων που εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2013 από τον, ΑΦΜ, ανέρχεται σε 12.623,00€ ευρώ (8.886,00€+3.737,00€).

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε επαγγελματική στέγη 73 τ.μ. επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, στον 1^ο όροφο, με μισθωτή τον και συνολικό ετήσιο μίσθωμα 5.212,32€.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο έντυπο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος, με αριθμό GR....., στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) 7.410,68€ (12.623,00 – 5.212,32)

3. Ποσό ύψους 10.151,50€ από καταθέσεις του μισθωτή «.....», ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Στο με αρ. πρωτ.-07-2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος αναφέρεται ότι κατάθεση ποσού 1.750,00€, την 23/08/2013 και αιτιολογία συναλλαγής «ΕΝΟΙΚ ΑΥΓ 2013» στο λογαριασμό της ALPHA BANK, με αριθμό GR....., αφορά κατάθεση ενοικίου της εταιρείας «.....» (Ε2/2013 σειρά 17).

Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος βρέθηκαν επιπρόσθετα οι κατωτέρω ονομαστικές καταθέσεις της εταιρείας «.....».

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALFA BANK	GR.....	25/1/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	27/2/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	26/3/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	25/4/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	23/5/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	20/6/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	16/7/2013	.....	1.750,00
ALFA BANK	GR.....	13/9/2013	.....	1.709,20
ALFA BANK	GR.....	18/10/2013	.....	1.709,20
ALFA BANK	GR.....	15/11/2013	.....	1.162,00
ALFA BANK	GR.....	13/12/2013	.....	1.513,20
ΣΥΝΟΛΟ				18.343,60

Συνεπώς βάσει και της περιοδικότητας των καταθέσεων των δύο πινάκων, από τον έλεγχο κρίθηκε πως το ποσό μισθωμάτων που εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2013 από τη μισθώτρια εταιρεία «.....», ΑΦΜ, ανέρχεται σε 20.093,60€ (1.750,00€+18.343,60€).

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε ισόγεια επαγγελματική στέγη 40 τ.μ. επί της οδού, στη Θεσσαλονίκη με μισθώτρια εταιρεία την «.....», μίσθωμα 8.446,00 € για την περίοδο 01/01/2013 – 31/10/2013, και 1.496,10€ για την περίοδο 01/11/2013 - 31/12/2013 ήτοι ετήσιο μίσθωμα **9.942,10€**.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο έντυπο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος, με αριθμό GR....., προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) 10.151,50€ (20.093,60 – 9.942,10).

Στον ανωτέρω λογαριασμό δικαιούχοι είναι ο προσφεύγων και οι δύο γιοι του, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, οι οποίοι δεν εμφανίζουν εισπράξη ενοικίων από την εταιρεία «.....», στο Ε2 της χρήσης 2013 και συνακόλουθα ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό αφορά εισπράξη ενοικίων από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε στην φορολογική αρχή τα με αριθμό παραστατικά μεταφοράς χρηματικών ποσών της τράπεζας ALPHA BANK από τα οποία προκύπτει

ότι κατέβαλε στον, συνιδιοκτήτη σε ποσοστό 50% των ανωτέρω ακινήτων ποσό 3.100,00€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα του μισθωτή, ποσό 5.811,50€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα του μισθωτή, ποσό 10.045,50€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα της μισθώτριας εταιρείας «.....»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων κατά το έτος 2013 αφορούσαν σε είσπραξη ενοικίου για λογαριασμό του συνιδιοκτήτη των προαναφερθέντων ακινήτων και συνακόλουθα δε μπορεί να θεωρηθεί ως μη δηλωθέν εισόδημα από μίσθωση ακινήτων του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικός δεκτός και το μη δηλωθέν ποσό από μίσθωση ακινήτων διαμορφώνεται σε **1.704,18€**, ως ακολούθως:

- ποσό 1.599,18€ προερχόμενο από τα κατατεθειμένα μισθώματα του, καθόσον από το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου ύψους 7.410,68€ βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου αφαιρείται δια της παρούσας απόφασης το ποσό που εισπράχθηκε για λογαριασμό τρίτου (του έτερου ιδιοκτήτη του ακινήτου) ύψους 5.811,50€.
- 105,00€ προερχόμενο από τα κατατεθειμένα μισθώματα από την εταιρία «.....» καθόσον από το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου ύψους 10.151,50€ βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου αφαιρείται δια της παρούσας απόφασης το ποσό που εισπράχθηκε για λογαριασμό τρίτου (του έτερου ιδιοκτήτη του ακινήτου) ύψους 10.046,50€.
- Σημειώνεται ότι το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου στον ύψους 2.359,43€, βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου, κρίνεται δια της παρούσας απόφασης ότι εισπράχθηκε εξ ολοκλήρου για λογαριασμό τρίτου (του έτερου ιδιοκτήτη του ακινήτου).

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογών φόρος, βάσει των γενικών διατάξεων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 (Οικ. έτος 2014) επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	59.849,59		79.771,20		61.553,77		1.704,18
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	7.056,25		7.056,25		7.056,25		0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	19.013,77		19.013,77		19.013,77		0,00

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
προελεύσεως	Ατομικό και τέκνων	83.821,92	134.729,95	92.059,05	8.237,13
Φορολογητέο εισόδημα	Της συζύγου				
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	6.097,76	21.284,16	8.406,25	2.308,49
Προκαταβολή φόρου		11.837,12	11.837,12	11.837,12	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.406,99	2.004,64	1.458,11	51,12
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		281,40	400,93	291,62	10,22
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013			7.593,20	577,12	577,12
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			7.981,97	1.213,34	1.213,34
Πρόσθετα τέλη/Πρόστιμο χαρτοσήμου ανακρίβειας/ μη υποβολής			463,54		
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			92,71		
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		141,13	141,13	141,13	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης		4.490,40	6.526,72	4.819,88	329,48
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	24.254,80	58.326,11	28.744,57	4.489,77
	για επιστροφή				

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	112.259,94	163.167,97	120.497,07	8.237,13
Συντελεστής εισφοράς	4%	4%	4%	
Ποσό εισφοράς	4.490,40	6.526,72	4.819,88	329,48
Εισφορά που παρακρατήθηκε	0,00			
Οφειλόμενη εισφορά	4.490,40	6.526,72	4.819,88	329,48

Επειδή, στην περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα εισοδήματα από μίσθωση ακινήτων συνολικού ποσού 20.240,03€ τα οποία προέρχονται από τις ακόλουθες μισθώσεις ακινήτων:

1. Ποσό ύψους 3.910,80 € από καταθέσεις του μισθωτή, ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, εντοπίστηκαν ονομαστικές καταθέσεις του, όπως εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	27/2/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	17/4/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	3/6/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	2/9/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	2/9/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	15/10/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	12/12/2014	.....	700,00
ALPHA BANK	GR.....	12/12/2014	.....	700,00
ΣΥΝΟΛΟ				5.600,00

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) του φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε επαγγελματική στέγη 200 τ.μ. επί της οδού στη Θεσσαλονίκη στον 2^ο όροφο, με μισθωτή τον και συνολικό μίσθωμα 1.689,20€.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό GR....., στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) **3.910,80€** (5.600,00 – 1.689,20).

2. Ποσό ύψους 4.669,58 € από καταθέσεις του μισθωτή, ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, εντοπίστηκαν ονομαστικές καταθέσεις του, όπως εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	16/1/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	27/2/2014	.....	941,90
ALPHA BANK	GR.....	17/4/2014	.....	940,00
ALPHA BANK	GR.....	28/4/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	3/6/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	6/8/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	2/9/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	15/10/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	12/12/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	12/12/2014	.....	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				9.881,90

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) του φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε επαγγελματική στέγη 73 τ.μ. επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, στον 1^ο όροφο, με μισθωτή τον και συνολικό μίσθωμα 5.212,32 €.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό GR..... στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) 4.669,58€ (9.881,90 – 5.212,32).

3. Ποσό ύψους 9.671,40€ από καταθέσεις της μισθώτριας εταιρείας «.....», ΑΦΜ το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, εντοπίστηκαν ονομαστικές καταθέσεις της εταιρείας «.....», όπως εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	22/1/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	18/2/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	21/3/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	16/4/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	15/5/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	19/6/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	18/7/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	13/8/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	11/9/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	14/10/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	21/11/2014	.....	1.554,00
ALPHA BANK	GR.....	18/12/2014	.....	1.554,00
ΣΥΝΟΛΟ				18.648,00

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) του φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε ισόγεια επαγγελματική στέγη 40 τ.μ. επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, με μισθώτρια εταιρεία την «.....», και συνολικό ετήσιο μίσθωμα 8.976,60€.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο έντυπο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό GR....., προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) 9.671,40€ (18.648,00 – 8.976,60).

Στον ανωτέρω λογαριασμό δικαιούχοι είναι ο προσφεύγων και οι δύο γιοι του, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, οι οποίοι δεν εμφανίζουν είσπραξη ενοικίων από την εταιρεία «.....», στο Ε2 του έτους 2014 και συνακόλουθα ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό αφορά είσπραξη ενοικίων από τον προσφεύγοντα.

4. Ποσό ύψους 2.017,52€ από καταθέσεις του μισθωτή, ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Στο με αρ. πρωτ.-07-2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος αναφέρεται ότι ανώνυμη κατάθεση 500,00€ την 24/03/2014, στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του, με αριθμό GR....., αφορά κατάθεση ενοικίου για ακίνητο επί της στη Θεσσαλονίκη, (Ε2 2014/γραμμή 4) από τον μισθωτή

Από τον έλεγχο και κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος βρέθηκαν οι κατωτέρω ονομαστικές καταθέσεις του

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	27/1/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	17/4/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	7/5/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	18/6/2014	.....	413,30
ALPHA BANK	GR.....	8/7/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	2/9/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	10/9/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	12/12/2014	.....	500,00
ALPHA BANK	GR.....	12/12/2014	.....	500,00
ΣΥΝΟΛΟ				4.413,30

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό μισθωμάτων που εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2014 από τον, ΑΦΜ, ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 4.913,30€ (500,00+4.413,30).

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) του φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε ισόγεια επαγγελματική στέγη 14 τ.μ. επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, με μισθωτή τον και ετήσιο μίσθωμα 2.895,78€.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο έντυπο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος, με αριθμό GR....., στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) **2.017,52€** (4.913,30 – 2.895,78).

5. Ποσό ύψους 1.036,00€ από καταθέσεις της μισθώτριας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, το οποίο προέκυψε ως ακολούθως:

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, εντοπίστηκαν ονομαστικές καταθέσεις της εταιρείας «.....», όπως εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ALPHA BANK	GR.....	14/11/2014	.....	518,00
ALPHA BANK	GR.....	14/11/2014	.....	1.000,00
ALPHA BANK	GR.....	4/12/2014	.....	518,00
ΣΥΝΟΛΟ				2.036,00

Στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων (Ε2) του φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντος δηλώθηκε ισόγεια επαγγελματική στέγη 40 τ.μ. επί της οδούστη Θεσσαλονίκη, με μισθωτή την εταιρεία «.....» και ετήσιο μίσθωμα 1.000,00€.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που δηλώθηκαν στο έντυπο Ε2 σε συνδυασμό με τις καταθέσεις στον τηρούμενο στην ALPHA BANK λογαριασμό του προσφεύγοντος, με αριθμό GR..... στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προέκυψε διαφορά (αδήλωτο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου) 1.036,00€ (2.036,00 – 1.000,00).

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε στην φορολογική αρχή τα με αριθμό παραστατικά μεταφοράς χρηματικών ποσών της τράπεζας ALPHA BANK από τα οποία προκύπτει ότι κατέβαλε στον, συνιδιοκτήτη σε ποσοστό 50% των ανωτέρω ακινήτων

ποσό 1.400,00€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα του μισθωτή, ποσό 1.300,00€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα του μισθωτή, ποσό 2.442,00€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα του μισθωτή και ποσό 4.662,00€ που αφορά στο ετήσιο μίσθωμα της μισθώτριας εταιρίας «.....»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων κατά το έτος 2014 αφορούσαν σε είσπραξη ενοικίου για λογαριασμό του συνιδιοκτήτη των προαναφερθέντων ακινήτων και συνακόλουθα δε μπορεί να θεωρηθεί ως μη δηλωθέν εισόδημα από μίσθωση ακινήτων του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικός δεκτός και το μη δηλωθέν ποσό από μίσθωση ακινήτων διαμορφώνεται σε **11.500,50€**, το οποίο αναλύεται ως ακολούθως:

- ποσό 2.510,00 € προερχόμενο από κατατεθειμένα μισθώματα του, καθόσον από το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου ύψους 3.910,00€ αφαιρέθηκε το ποσό που εισπράχθηκε για λογαριασμό τρίτου ύψους 1.400,00€.

- ποσό 2.227,58€ προερχόμενο από κατατεθειμένα μισθώματα του, καθόσον από το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου ύψους 4.669,58€ αφαιρέθηκε το ποσό που εισπράχθηκε για λογαριασμό τρίτου ύψους 2.442,58€.

- ποσό 717,52€ προερχόμενο από κατατεθειμένα μισθώματα του καθόσον από το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου ύψους 2.017,52€ αφαιρέθηκε το ποσό που εισπράχθηκε για λογαριασμό τρίτου ύψους 717,52€.

- ποσό 5.009,40€ προερχόμενο από κατατεθειμένα μισθώματα από την εταιρία «.....» καθόσον από το μη δηλωθέν ποσό εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου βάσει του διενεργηθέντος από τη φορολογική αρχή ελέγχου ύψους 9.671,40€ αφαιρέθηκε το ποσό που εισπράχθηκε για λογαριασμό τρίτου ύψους 4.662,00€.

- ποσό 1.036,00€ προερχόμενο από κατατεθειμένα μισθώματα από την εταιρία «.....», όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Ακολούθως, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογών φόρος, βάσει των γενικών διατάξεων, για το φορολογικό 2014 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης – δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	57.285,48		74.661,24		68.785,98		11.500,50
Γ. Από κινητές αξίες	22,73		22,73		22,73		
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	3.870,70		3.870,70		3.870,70		0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	18.440,70		18.440,70		18.440,70		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	79.619,61		96.995,37		91.120,11		11.500,50
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	79.619,61		96.995,37		91.120,11		11.500,50
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	79.619,61		96.995,37		91.120,11		11.500,50
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Σύνολο	79.619,61		96.995,37		91.120,11		11.500,50
Φορολογητέο εισόδημα βάσει του αρ. 39 του Ν. 4172/2013	76.755,34		96.995,37		87.680,81		10.925,48

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	88.755,34	108.995,37	99.680,81	10.925,47
Συντελεστής εισφοράς	3%	4%	3%	
Ποσό εισφοράς	2.662,66	4.359,81	2.990,42	327,76
Εισφορά που παρακρατήθηκε	69,00	69,00	69,00	0,00
Οφειλόμενη εισφορά	2.593,66	4.290,81	2.921,42	327,76

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	76.755,34	96,995,37	87.680,81	10.925,48
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.039,46	11.718,67	8.644,86	3.605,41
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.358,56	1.997,72	1.703,58	345,02
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		271,71	399,54	340,72	69,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013			3.339,61	1.802,71	1.802,71
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013					
Πρόστιμο ανακρίβειας χαρτοσήμου			159,79	86,25	86,25
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			31,96	17,25	17,25
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		2.593,66	4.290,81	2.921,42	327,76
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	9.913,39	22.588,10	16.166,79	6.253,40
	για επιστροφή				

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

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

Υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
Διαφορά φόρου	15.186,40	2.308,49	12.877,91
Διαφορά τέλους χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	597,65	51,12	546,53
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	119,53	10,22	109,31
Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	7.593,20	577,12	7.016,08
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	7.981,97	1.213,34	6.768,63
Διαφορά προστίμου ανακρίβειας πρόσθετων τελών	463,54	0,00	463,54
Διαφορά εισφορά Ο.Γ.Α. στα ανωτέρω πρόσθετα τέλη	92,71	0,00	92,71
Διαφορά Ειδ. Εισφοράς αλληλεγγύης	2.036,32	329,48	1.706,84
Σύνολο φόρου για καταβολή	34.071,32	4.489,77	29.581,55

Υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Διαφορά φόρου	6.679,21	3.605,41	3.073,80
Διαφορά τέλους χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	639,16	345,02	294,14
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	127,83	69,00	58,83
Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	3.339,61	1.802,71	1.536,90
Διαφορά προστίμου ανακρίβειας πρόσθετων τελών	159,79	86,25	73,54

Διαφορά εισφοράς Ο.Γ.Α. στα ανωτέρω πρόσθετα τέλη	31,96	17,25	14,71
Διαφορά Ειδ. Εισφοράς αλληλεγγύης	1.697,15	327,76	1.369,39
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.674,71	6.253,40	6.421,31

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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