



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 2110

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

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

4. Την από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του

..... του με Α.Φ.Μ., κατοίκου
....., οδός , κατά των: α) από 23-12-2019 (άνευ αριθμού)
Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β)
από 23-12-2019 (άνευ αριθμού) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τα
προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αρ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2014 και β) υπ' αρ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, των οποίων
ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2019 Έκθεση Μερικού
Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

6. Τις απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..

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

Επί της από 21/01/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
..... του με Α.Φ.Μ., η οποία
κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο
σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής,
επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 40.791,88€,
πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 12.237,56€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.068,11€
ήτοι συνολικό ποσό 64.097,55€.

Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε
βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 81.010,68€, πλέον πρόσθετου φόρου
ύψους 83.084,55€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.275,84€ ήτοι συνολικό ποσό 174.371,07€.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ. /..... /..... /2018 εντολής, διενεργήθηκε μερικός
έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 –
31/12/2014. Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου και την επεξεργασία των τραπεζικών
δεδομένων και των λοιπών στοιχείων που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, διαπιστώθηκε, με

χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προσαύξηση περιουσίας ύψους 254.705,98€ κατά την χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), και συνολικού ποσού 122.823,89€ κατά την χρήση 2014 (φορολογικό έτος 2014).

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αόριστες οι προσβαλλόμενες πράξεις κατά το μέρος που έχουν εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 37 ΚΦΔ. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν αναγράφεται καν ο αριθμός των πράξεων των προσβαλλόμενων αλλά ούτε προκύπτει με σαφήνεια η ημερομηνία έκδοσης αυτών, με αποτέλεσμα να καθίσταται αμφίβολο το περιεχόμενο και η νομιμότητά τους και να δημιουργείται κίνδυνος σύγχυσης αυτών με έτερες πράξεις της Διοίκησης. Μόνη δε ένδειξη της ημερομηνίας έκδοσης αυτών αποτελεί η ημερομηνία που αναγράφεται δίπλα στην υπογραφή του ελεγκτή, η οποία, όμως, δεν μπορεί να αποτελέσει από μόνη της απόδειξη της νομιμότητας των πράξεων, ούτε βεβαίως να θεραπεύσει την αοριστία τους.
- Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες κατά το μέρος που αφορά την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 7) αναφέρεται αορίστως ότι επιλέχθηκε η εν λόγω τεχνική, χωρίς παραπομπή σε συγκεκριμένα στοιχεία που αφορούν το προφίλ του ως ελεγχόμενου (παρά μόνο αντιγραφή από την ΠΟΛ, πως λειτουργεί η τεχνική της ανάλυση ρευστότητας), που να δικαιολογούν την επιλογή αυτής της τεχνική έναντι άλλης. Έτσι, όμως, η απόφαση δεν φέρει την πλήρη αιτιολογία που απαιτεί η απόφαση και ο ΚΦΔ και οι σχετικές οριστικές πράξεις πάσχουν και από το λόγο αυτό.
- Ως προς τη διαπίστωση του ελέγχου περί δήθεν προσαύξησης περιουσίας λόγω απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για τη χρήση 2013. Παντελώς εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι η περιουσία του προσαυξήθηκε από δαπάνες απόκτησης και ανέγερσης ακινήτων, οι οποίες δήθεν δε δηλώθηκαν στις οικείες δηλώσεις Ε1 και Ε2. Και αυτό διότι, όπως πολλάκις κατέδειξε ενώπιον της φορολογικής Αρχής, αφενός εκείνος δεν είχε καν υποχρέωση δήλωσης αυτών στη δήλωση Ε1 σύμφωνα με το οικείο νομοθετικό καθεστώς και αφετέρου διότι τα χρήματα τα οποία χρησιμοποιήθηκαν και δαπανήθηκαν από εκείνον για την ανέγερση των εν λόγω ακινήτων δεν ήταν αγνώστου πηγής και προελεύσεως, αλλά προήλθαν από δωρεά του πατέρα του,
- Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Εν προκειμένω στην έκθεση η φορολογική Αρχή δεν αξιολόγησε τους παρατιθέμενους ισχυρισμούς στα υπομνήματά του, αλλά αντιθέτως απλώς έκανε μία περίληψή τους. Έτσι, όμως, στην πραγματικότητα,

αποστερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει το σύνολο των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής στο στάδιο προ της οριστικοποίησης της φορολογικής διαφοράς, με αποτέλεσμα να υφίσταται ευθεία παραβίαση του εν λόγω δικαιώματος.

- Η ελεγκτική αρχή προέβη αυθαίρετα σε τεκμαρτό υπολογισμό του τιμήματος (δαπάνης) ανέγερσης του ακινήτου παραλείποντας να προβεί σε ορθή εκτίμηση των στοιχείων και των δικαιολογητικών που της προσκόμισε.
- Ως προς τη διαπίστωση του ελέγχου περί δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατά τη χρήση 2013 από δαπάνες κεφαλαιουχικών εισφορών ποσού 103.045,19 €, επισημαίνεται ότι, όπως αναλυτικά κατέδειξε και στο υπόμνημά του, σύμφωνα με το ισχύον κατά τη χρήση 2013 νομοθετικό καθεστώς, οι δαπάνες κεφαλαιουχικών εισφορών δεν αποτελούσαν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πρβλ. σχετικά το άρθρο 17 Ν. 2238/1194) και άρα δε θα μπορούσε επομένως να θεωρηθεί ότι αυτές προσαυξάνουν την περιουσία του.
- Ως προς τη διαπίστωση του ελέγχου περί δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατά τη χρήση 2014 από δαπάνες κεφαλαιουχικών εισφορών ποσού 25.245,45 €, επισημαίνεται ότι το ως άνω ποσό το οποίο αφορά σε απόκτηση 816 μετοχών αξίας 30,00 € εκάστης της εταιρείας καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
- Ως προς επιμέρους πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, ο προσφεύγων προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς για έκαστη εξ αυτών, οι οποίοι θα εκτεθούν αναλυτικά και κατά περίπτωση κατωτέρω.

Επειδή ο προσφεύγων με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι είναι αόριστες οι προσβαλλόμενες πράξεις κατά το μέρος που έχουν εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 37 ΚΦΔ, καθόσον, δεν αναγράφεται καν ο αριθμός τους αλλά ούτε προκύπτει με σαφήνεια η ημερομηνία έκδοσης αυτών, με αποτέλεσμα να καθίσταται αμφίβολο το περιεχόμενο και η νομιμότητά τους.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α)** το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β)** τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ)** την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή το άρθρο 16 του (κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/1999, Α' 45) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιεχόμενο και τύπος [της διοικητικής πράξης]» ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι: «*Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου...*»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2282/12-06-2014 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ η έλλειψη ημερομηνίας έκδοσης της διοικητικής πράξης δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου φέρουν αριθμό και ημεροχρονολογία καθώς και όλες τις αναγκαίες πληροφορίες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 37 ΚΦΔ. Περαιτέρω, διαπιστώνεται ότι την 24 Δεκεμβρίου 2019, υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας

μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας του προσφεύγοντος και επέδωσε, μεταξύ άλλων και τις με αριθ./2019 και/2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα και την οικεία έκθεσης ελέγχου, στον ίδιο προσφεύγοντα, ο οποίος παρέλαβε τα ανωτέρω υπογράφοντας σχετικά επί της συνταχθείσας Έκθεσης Επίδοσης. Συνεπώς, οι εν λόγω πράξεις, σύμφωνα με το αποδεικτικό επίδοσης έφεραν στο σώμα τους ρητό αριθμό και ημερομηνία. Τέλος, όπως επισημαίνεται στις έγγραφες απόψεις της φορολογικής αρχής και επισυνάπτεται το σχετικό αντίγραφο στην παρούσα, ο έλεγχος απέστειλε και με ηλεκτρονική αλληλογραφία την 23/12/2020 στον προσφεύγοντα την οικεία έκθεση ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή ακόμη και στην περίπτωση που υφίστατο παράλειψη μνείας στις οικείες πράξεις της ημερομηνίας έκδοσής τους, δεν συντρέχει λόγος ακυρώσεως αυτών, καθόσον συνάγεται με σαφήνεια ότι οι υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν μεταξύ της 23/12/2019 (ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και της 24/12/2019 (ημερομηνία κοινοποίησης των πράξεων στον προσφεύγοντα). Ως εκ τούτου, ο πρώτος εκ των ισχυρισμών του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι είναι ανατιτολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις κατά το μέρος που αφορά την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται αορίστως ότι επιλέχθηκε η εν λόγω τεχνική, χωρίς παραπομπή σε συγκεκριμένα στοιχεία που να δικαιολογούν την επιλογή αυτής της τεχνικής έναντι άλλης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.» προβλέπονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 4

Επιλογή υποθέσεων.

Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.»

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει της με αριθ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός φορολογικός έλεγχος. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιλέγηκε η χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα την 21/10/2019 ο έχων τη σχετική εντολή αρμόδιος ελεγκτής, συνέταξε την με αρ. πρωτ./2019 «Εισηγήση για επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου», επί της οποίας, αφού μνημονεύει τις διαθέσιμες έμμεσες τεχνικές, εισηγείται τα παρακάτω:

«Προκειμένου να επιλέξουμε την καταλληλότερη έμμεση τεχνική ελέγχου προθήκαμε στις παρακάτω ενέργειες και συγκεντρώσαμε στοιχεία/πληροφορίες για τον ελεγχόμενο από τις ακόλουθες πηγές:

i. από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, και συγκεκριμένα τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο ελεγχόμενος, χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά, από την υποβολή της πρώτης φορολογικής του δήλωσης και μετά.

ii. μέσω της Υπηρεσίας Πρόσβασης σε Μητρώα Λογαριασμών (Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών – ΣΜΤΛ & ΛΠ).

iii. μέσω της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.Η.ΛΕ.Δ.) της ΑΑΔΕ.

Ειδικότερα, συγκεντρώθηκαν στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεση της φορολογικής αρχής αναφορικά με δαπάνες, διασταυρώσεις και εμβάσματα του ελεγχόμενου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1033/2014, όπως ισχύει.

iv. από τον ελεγχόμενο, μέσω των συμπληρωμένων εντύπων της ΠΟΛ 1171/2013 (Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία, Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων) και των προσκομιζόμενων λοιπών δικαιολογητικών.

v. από το σύστημα TAXIS αναφορικά με διάφορους βεβαιωμένους φόρους.

Αξιοποιώντας τα ανωτέρω διαθέσιμα στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά κάθε έμμεσης τεχνικής και, πιο συγκεκριμένα, επειδή στο ελεγχόμενο διάστημα (01/01/2013-31/12/2014):

- ο ελεγχόμενος μέσω της ατομικής του επιχείρησης παρουσιάζει ζημιά για την φορολογική χρήση 2013 και μικτά κέρδη (3.827,08€) για την αντίστοιχη του 2014,
- παρουσιάζει μεταβολή στην περιουσία του (ακίνητα, απόκτηση εταιρικών μεριδίων)

εισηγούμαστε την επιλογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας ως μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο, η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές και ατομικές) και τις αυξήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών και ατομικών) του ελεγχόμενου.»

Σε συνέχεια της ανωτέρω εισήγησης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου εξέδωσε αυθημερόν την με αρ. πρωτ./2019 Απόφαση με την οποία, αποδεχόμενος την εισήγηση του αρμοδίου ελεγκτή, επέλεξε ως μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης για τον συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Σημειώνεται δε, ότι η εν λόγω απόφαση που υπεγράφη από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., φέρει επίσης τις υπογραφές της Υποδιευθύντριας και του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου.

Επειδή από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα στοιχεία που επισυνάπτονται στον φάκελο της παρούσας, διαπιστώνεται ότι υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, δυνάμει της οποίας προκρίθηκε έναντι των υπολοίπων και επιλέχθηκε η συγκεκριμένη τεχνική ανάλυσης ρευστότητας ως καταλληλότερη προς εφαρμογή στον κρινόμενο έλεγχο. Ως εκ τούτου, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 5 της ΠΟΛ 1050/17-2-2014 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι η περιουσία του προσαυξήθηκε από δαπάνες απόκτησης και ανέγερσης ακινήτων, οι οποίες δήθεν δε δηλώθηκαν στις οικείες δηλώσεις Ε1 και Ε2. Και αυτό διότι, αφενός εκείνος δεν είχε καν υποχρέωση δήλωσης αυτών στη δήλωση Ε1 σύμφωνα με το οικείο νομοθετικό καθεστώς και αφετέρου διότι τα χρήματα τα οποία χρησιμοποιήθηκαν και δαπανήθηκαν από εκείνον για την ανέγερση των εν λόγω ακινήτων δεν ήταν αγνώστου πηγής και προελεύσεως, αλλά προήλθαν από δωρεά του πατέρα του,

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) είχε δηλώσει στο έντυπο Ε9 την απόκτηση και ανέγερση ακινήτων, χωρίς ωστόσο να έχει προβεί σε αντίστοιχη δήλωση στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του επίμαχου έτους. Τα επίμαχα ακίνητα που αγόρασε και ανήγειρε κατά το έτος 2013 ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις οικείες συμβολαιογραφικές πράξεις και τα λοιπά διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου, ήταν τα εξής:

1) Με το υπ' αριθ./2013 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου

....., ο προσφεύγων απέκτησε, με αγορά, το 50% (το υπόλοιπο 50% ο αδελφός του) γραφείων στον , με τίμημα 66.559,00€ το οποίο καταβλήθηκε τοις μετρητοίς. Σε αυτό το τίμημα, ο έλεγχος πρόσθεσε τον αναλογούντα φόρο ύψους 7.686,29€ και τα έξοδα συμβολαιογράφου ποσού 1.220,80€, προσδιορίζοντας την συνολική αξία της αγοράς βάσει συμβολαίου σε 75.466,09€ και αντίστοιχα το ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα σε 37.733,04€.

2) Με το υπ' αριθ./2013 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου , ο προσφεύγων απέκτησε με αγορά το 50% (το υπόλοιπο 50% ο αδελφός του) γραφείων στον , με τίμημα 50.000,00€. Το ποσό του τιμήματος, σύμφωνα με το συμβόλαιο, καταβλήθηκε ως εξής: ποσό 3.333,33€ τοις μετρητοίς και το υπόλοιπο 46.666,66€ με επιταγές σε διαταγή (συνολικό ποσό 23.333,33€) και σε διαταγή (23.333,33€). Στο ανωτέρω ποσό, ο έλεγχος πρόσθεσε τον αναλογούντα φόρο ύψους 12.147,79€ και τα έξοδα συμβολαιογράφου ποσού 1.622,26€, προσδιορίζοντας τη συνολική αξία της αγοράς βάσει του συμβολαίου σε 63.770,05€ και το ποσό του τιμήματος, εξόδων και φόρων που αναλογεί στον προσφεύγοντα (50%) σε 31.885,02€.

3) Από τις υποβληθείσες δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων κατασκεύασε κατά το έτος 2013 στον Δήμο , επί της οδού αρ., ακίνητο (κατοικία) συνολικής επιφανείας 341,13 τ.μ. Πρόκειται για κύρια κατοικία (229,83 τ.μ.) και βοηθητικούς χώρους (θέση στάθμευσης και λοιποί χώροι συν. επιφανείας 111,30 τ.μ.). Η αντικειμενική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου, λαμβάνοντας υπόψη ότι η τιμή ζώνης κατά το έτος 2013 ήταν 2.250€, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 689.693,09€.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, το σύνολο των δαπανών για την απόκτηση και ανέγερση ακινήτων κατά το έτος 2013: 759.311,15€.

Επειδή για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προχώρησε το έτος 2013 σε αγορά δύο ακινήτων (γραφείων) στον από κοινού με τον αδερφό του (με ποσοστό κυριότητας 50% έκαστος σε κάθε ένα από αυτά), για τα οποία κατέβαλε ως τίμημα τα ποσά των 37.733,04 € και 31.790,96 € αντίστοιχα, τα οποία και δεν συμπεριέλαβε στην δήλωση Ε1 του οικείου φορολογικού έτους, δεδομένου ότι τέτοια υποχρέωση εκ μέρους του δεν υπήρχε, λόγω αναστολής της ισχύος της σχετικής διάταξης του άρθρου 17 περ. γ' Ν. 2238/1994. Περαιτέρω, ο προσφεύγων επισημαίνει ότι τα χρήματα που δαπάνησε για την αγορά των εν λόγω

ακινήτων δεν προέρχονται από αδιευκρίνιστη πηγή εσόδων, αλλά από δωρεά ποσού 169.618,06 € που πραγματοποίησε ο πατέρας του, κ., προς εκείνον. Αναφορικά δε με την εν λόγω δωρεά, τονίζει ότι το συγκεκριμένο ποσό νομίμως δε δηλώθηκε επίσης από τον πατέρα του και από εκείνον στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2013 και 2014, αφού, τέτοια υποχρέωση δήλωσης αυτού δεν υπήρχε. Τέλος, προβάλλει τον ισχυρισμό αναφορικά με την ανέγερση του τρίτου προπεριγραφόμενου ακινήτου, ότι ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι εκείνος πράγματι πραγματοποίησε και κατά τη χρήση 2013 δαπάνες για την ανέγερση κατοικίας επί του συγκεκριμένου οικοπέδου, ορθώς δεν συμπεριέλαβε αυτές στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφού, σχετική υποχρέωση από μέρους του δεν υπήρχε, λόγω αναστολής ισχύος του άρθρου 17 περ. γ' Ν. 2238/1994, για τη χρήση 2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 17 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α), β), γ) **Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.** Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.»

Επειδή με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 «Εξαίρεση της δαπάνης για την απόκτηση πρώτης κατοικίας από τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Κίνητρα για την αντικατάσταση αυτοκινήτων παλαιάς τεχνολογίας. Αναπροσαρμογή φόρου πολυτελείας στα επιβατικά αυτοκίνητα.» ορίστηκε ότι: «1. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013.». Σημειώνεται ότι η εν λόγω παράγραφος τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 6 του άρθρου 28 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α 152/1-7-2011) και έχει έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ. 7 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 17.12.2010.

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες που εξέδωσε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014 και συγκεκριμένα στη σελίδα 33 αναφέρονται τα εξής: *«Περαιτέρω, σημειώνεται ότι δεν λαμβάνεται υπόψη μέχρι και την 31.12.2013 η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από την αγορά ή τη χρονομεριστική ή τη χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή την ανέγερση οικοδομών ή την κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης και επομένως διαγράφηκαν οι κωδικοί 735-736 και 737-738 από το πίνακα 5 της φορολογικής δήλωσης».*

Επειδή σύμφωνα με τις ίδιες ως άνω οδηγίες οι διαγραφέντες από τον πίνακα 5 κωδικοί 735-736 και 737-738 μεταφέρθηκαν στον πίνακα 6 του εν λόγω εντύπου στον οποίο συμπληρώνονται τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία καθώς και τα ποσά που μειώνουν τη διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος και της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης. Ειδικότερα, για τους κωδικούς 735-736 αναγράφεται σχετικά στη σελίδα 38 των επίσημων οδηγιών: *«Συμπληρώνονται τα χρηματικά ποσά που καταβάλατε στη χρήση 2013 για την αγορά ή ανέγερση ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται για πληροφοριακούς λόγους.»*

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών συνάγεται ότι κατά το οικονομικό έτος 2014 δεν υφίστατο υποχρέωση δήλωσης του ποσού καταβλήθηκε για αγορά ή ανέγερση ακινήτων, καθόσον, τελούσε σε αναστολή μέχρι και την 31/12/2013, η διάταξη της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 και δεν συνιστούσε τεκμαρτή δαπάνη που βάρυνε τον προσφεύγοντα. Άλλωστε, τα ποσά που καταβλήθηκαν συνιστούσαν αποκλειστικά στοιχεία πληροφοριακού χαρακτήρα για τον προσφεύγοντα, τα οποία δεν λαμβάνονταν υπόψη κατά την εκκαθάριση της δήλωσης και δεν επηρέαζαν προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά που δαπάνησε για την αγορά των επίμαχων γραφείων δεν προέρχονται από αδιευκρίνιστη πηγή αλλά από δωρεά ποσού 169.618,06€ που πραγματοποίησε ο πατέρας του προς εκείνον. Μάλιστα, διατείνεται αναφορικά με την εν λόγω δωρεά, ότι το συγκεκριμένο ποσό νομίμως δε δηλώθηκε επίσης από τον πατέρα του και από εκείνον στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2013 και 2014, αφού, τέτοια υποχρέωση δήλωσης αυτού δεν υπήρχε.

Επειδή με τις διατάξεις του μέρους Β του άρθρου 34 του ν. 2961/2001 ορίζονται τα παρακάτω:

«Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής

Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.»

Επειδή ωστόσο με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου 34 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Δεν θεωρούνται δωρεές ή γονικές παροχές, για την επιβολή του φόρου, οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, η οποία εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., μέχρι του ποσού το οποίο εξαιρείται από αυτές.»

Επειδή επιπροσθέτως, με την ΠΟΛ. 1165/29-7-2011 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 5 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α71-7-2011) 'Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015'», παρασχέθηκαν σχετικά οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

«1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010, θεσπίστηκε απαλλαγή από το φόρο για τις δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών, που καταρτίζονταν αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας από ενήλικο για τις οποίες (αγορά/ ανέγερση) η δαπάνη που πραγματοποιείτο (από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2012) δεν λαμβανόταν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος (απαλλαγή από το «πόθεν έσχες»), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 6 του ν. 3986/2011, οι διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναστέλλονται από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2013 και κατά συνέπεια αναστέλλεται η εφαρμογή του «πόθεν έσχες» για το χρονικό αυτό διάστημα για την απόκτηση (αγορά ή ανέγερση ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση) όλων των ακινήτων.

2. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011, προστέθηκε παράγραφος 5 στο τέλος της ενότητας Α' του άρθρου 34 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001), σύμφωνα με την οποία εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου δωρεάς και γονικής παροχής οι δωρεές και οι γονικές παροχές χρημάτων που

συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, εφόσον πρόκειται για δαπάνη η οποία κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δεν προσαυξάνει την ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου.

Οι δωρεές και οι γονικές παροχές αυτές δεν θεωρούνται δωρεές και συνεπώς δεν θα υποβάλλονται οι οικείες δηλώσεις. Διευκρινίζουμε ότι, ακόμη κι αν οι φορολογούμενοι υποβάλουν δήλωση φόρου δωρεάς για την καταβληθείσα δαπάνη αγοράς/ανέγερσης ακινήτου (στην οποία συμπεριλαμβάνεται και η αμοιβή δικηγόρου, συμβολαιογράφου, τέλη μεταγραφής κ.λπ.), όπως αυτή ορίζεται κάθε φορά στον Κ.Φ.Ε., δεν θα θεωρείται δωρεά και δεν θα επιβάλλεται ο οικείος φόρος ούτε θα συνυπολογίζεται σε μεταγενέστερες δωρεές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο ή στην κληρονομιά αυτού.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 33 ορίζεται ότι η πιο πάνω διάταξη της παρ. 5 της ενότητας Α' του άρθρου 34 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, έχει εφαρμογή σε υποθέσεις δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από 17/12/2010 και συνεπώς και στην αγορά/ανέγερση ακινήτου που πραγματοποιήθηκε από την ημερομηνία αυτή. Κατά συνέπεια, λόγω της αναδρομικής ισχύος αυτής, παρακαλούνται οι Δ.Ο.Υ. να προβούν, οίκοθεν ή κατόπιν αιτήσεως ή υποβολής ανακλητικής δήλωσης του φορολογουμένου, στη διαγραφή του βεβαιωθέντος και επιστροφή του τυχόν καταβληθέντος φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, για δηλώσεις οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3899/2010 και αφορούσαν σε δωρηθέν χρηματικό ποσό για αγορά/ανέγερση πρώτης κατοικίας, το οποίο υπερέβαινε το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 8 του ίδιου νόμου.»

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013: «5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων συνάγεται ότι οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων δε θεωρούνται δωρεές επί των οποίων δύναται να επιβληθεί φόρος και για το λόγο αυτό, υπήρξε η πρόβλεψη να μην περιλαμβάνονται τα σχετικά ποσά στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Επομένως, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων δεν είχε την υποχρέωση να αναγράψει το ποσό της επικαλούμενης δωρεάς στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, σε κανέναν άλλο κωδικό του εντύπου Ε1 πλην του 735 για πληροφοριακούς λόγους.

Επειδή ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση κατά την οποία ο προσφεύγων ελέγχθηκε και κλήθηκε να αιτιολογήσει ποσά τα οποία δαπάνησε για αγορά ακινήτων, προκειμένου να μην καταλογιστούν αυτά ως προσαύξηση περιουσίας, όφειλε να αιτιολογήσει την πηγή ή την αιτία προέλευσης. Επομένως, εφόσον για την αιτιολόγηση των επίμαχων ποσών επικαλείται δωρεά του πατέρα, όφειλε να αποδείξει το πραγματικό γεγονός της δωρεάς με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (λ.χ. μεταφορά μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή αναλήψεις του πατέρα σε κοντινές των συμβολαίων ημερομηνίες κλπ). Συνεπώς, εφόσον ένα επικαλούμενο γεγονός δεν τεκμηριώνεται, δεν δύναται να συνιστά απόδειξη και ως εκ τούτου ορθώς δεν έγινε ο σχετικός ισχυρισμός αποδεκτός από τη φορολογική αρχή.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παράνομος είναι και ο τεκμαρτός προσδιορισμός από μέρους της ελεγκτικής αρχής δαπανών ανέγερσης ακινήτου του για τα έτη 2013 και 2014 και η θεώρηση ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογική ύλη και άρα προσαύξηση της περιουσίας του.

Επειδή ως προς το έτος 2013, οι δαπάνες ανέγερσης οικοδομής, υπαγόμενες στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., ομοίως σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 Ν. 3899/2010, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 παρ. 6 Ν.3986/2011, δεν θεωρούνταν τεκμαρτό εισόδημα και κατά συνέπεια δεν συνιστούν, όπως βάσιμα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή ως προς τις καταλογισθείσες διαφορές αναφορικά με τις δαπάνες ανέγερσης ακινήτου που αφορούν το φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή προέβη αυθαίρετα σε τεκμαρτό υπολογισμό του τιμήματος (δαπάνης) ανέγερσης του ακινήτου, χρησιμοποιώντας μη αξιόπιστες μεθόδους.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος ανέγερσης της οικοδομής, προέβη σε έρευνα κόστους κατασκευής σε εμπορικές επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών, πολιτικών μηχανικών κλπ, στην και στο Από τα στοιχεία που συνέλεξε, προέκυψε ότι το κόστος ανέγερσης οικοδομής κυμαίνεται από 1.000€ έως 2.500€ ανά τετραγωνικό μέτρο. Επιπρόσθετα, κατόπιν έρευνας που πραγματοποίησε στο διαδίκτυο διαπίστωσε ότι η εμπορική αξία ανά τετραγωνικό μέτρο στην περιοχή του Δήμου, στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανέγερση της οικοδομής, κυμαίνεται μεταξύ 1.680€ έως 2.900€. Στη συνέχεια, λαμβάνοντας υπόψη, τα υποχρεωτικά στάδια ανέγερσης οικοδομής, τα παραστατικά που προσκόμισε ο προσφεύγων και αξιολογώντας το

γεγονός ότι πρόκειται για κατοικία η οποία εμπεριέχει ανελκυστήρα και σύστημα κλιματισμού, ο έλεγχος προσδιόρισε ως κόστος ανέγερσης της επίμαχης οικοδομής σε 1.000,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο και σε 341.000,00€ ως συνολική αξία αυτής. Ακολούθως, αφού η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τα ποσά που ο προσφεύγων ανέγραψε στις φορολογικές του δηλώσεις των ετών 2015, 2016 και 2017 ήτοι 90.000€, 40.000€, και 24.000€ αντίστοιχα (συνολικά 154.000€), τις δηλώσεις οικοδομοτεχνικού έργου που υπέβαλλε στο ΙΚΑ, καταλόγισε διαφορά ύψους 187.000,00€ (341.000,00€-154.000,00€). Τέλος, επιμέρισε κατ' έτος τα ποσά και προσδιόρισε ότι ο προσφεύγων για την ανέγερση της οικοδομής δαπάνησε, πέραν των ήδη δηλωθέντων 25.000,00€, το ποσό των 82.000€ κατά το κρινόμενο έτος 2014.

Επειδή ο προσφεύγων πέρα από τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή αυθαίρετα προσδιόρισε το κόστος της ανεγερθείσας οικοδομής, δεν προσκομίζει άλλο στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσδιορισμός του κόστους στον οποίο προχώρησε ο έλεγχος, πραγματοποιήθηκε, αφού πρώτα έλαβε υπόψη τις δαπάνες που αναγράφονταν στις δηλώσεις Ε1 έως το έτος αποπεράτωσης, αξιοποιώντας παράλληλα τις καταστάσεις του ΙΚΑ στις οποίες αναφέρεται το στάδιο κατασκευής του ακινήτου, καθώς και αξιολογώντας πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία που άντλησε από έρευνα στο διαδίκτυο. Συνεπώς, ορθώς προχώρησε στον ανωτέρω προσδιορισμό με αναγωγή του κόστους ανά έτος και επιμερισμό αυτού ανάλογα με το στάδιο κατασκευής του ακινήτου, όπως αυτό προέκυπτε από τις υποβληθείσες στο ΙΚΑ σχετικές καταστάσεις. Άλλωστε, ο έλεγχος, όπως μνημονεύει στην οικεία έκθεση, διαπίστωσε ότι το κόστος ανέγερσης οικοδομής κυμαίνεται από 1.000€ έως 2.500€ ανά τετραγωνικό μέτρο και η εμπορική αξία ανά τετραγωνικό μέτρο στην περιοχή του Δήμου, στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανέγερση της οικοδομής, μεταξύ 1.680€ έως 2.900€. Ως εκ τούτου, το ποσό των 1.000,00€ που έκρινε ο έλεγχος ως κόστος ανέγερσης ανά τετραγωνικό μέτρο για την επίμαχη οικοδομή, κρίνεται εύλογο και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή ως προς την καταλογισμό εισοδήματος ως προσαύξησης περιουσίας κατά τη χρήση 2013 από δαπάνες κεφαλαιουχικών εισφορών για σύσταση εταιρείας με τον αδερφό του, ποσού 103.045,19 €, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν αποτελούσαν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Περαιτέρω, ως προς τον καταλογισμό προσαύξησης περιουσίας κατά τη χρήση 2014 από δαπάνες κεφαλαιουχικών

εισφορών ποσού 25.245,45 € το οποίο αφορά σε απόκτηση 816 μετοχών αξίας 30,00 € εκάστης και συνολικά 24.480,00€ της εταιρείας πλέον φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου ποσού 765,45€, ομοίως ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους προβαλλόμενους λόγους και δεν αναγνώρισε την επικαλούμενη ανάλωση κεφαλαίου, διότι, σύμφωνα με την σχετική έκθεση φορολογίας εισοδήματος: «αφενός δεν δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου οποιουδήποτε ποσού στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και αφετέρου απέκτησε εντός της χρήσης 2012 ακίνητο καταβάλλοντας ποσό 123.365,47€. Κατόπιν τούτου, δεν υπήρχε υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση και ο έλεγχος κρίνει ότι το συνολικό ποσό των 103.045,19€ που κατέβαλλε ο ελεγχόμενος ως κεφαλαιουχική εισφορά κατά το έτος 2013 προσαυξάνει την ετήσια δαπάνη του.» Ομοίως ως προς το φορολογικό έτος 2014 απορρίφθηκαν οι ισχυρισμοί του διότι ο προσφεύγων: «... α) δεν δηλώνει ανάλωση κεφαλαίου σε καμία φορολογική δήλωσή του των οικονομικών ετών 2009 – 2014 και του φορολογικού έτους 2014 και β) η ανάλωση κεφαλαίου που επικαλείται εξαντλήθηκε με την αγορά του ακινήτου εντός της φορολογικής χρήσης 2012,».

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τον προσκομισθέντα στον έλεγχο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προγουμένων ετών που αφορά στα οικονομικά έτη από το 2008 έως και το 2014.

Επειδή με το με αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται σχετικά:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συννοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλάγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2,

περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).»

Επειδή κατ' αρχάς ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής σχετικά με τη μη δήλωση του προς ανάλωση κεφαλαίου στις δηλώσεις των οικείων ετών που επικαλείται ο προσφεύγων δεν ευσταθεί. Και τούτο διότι στους σχετικούς κωδικούς του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 787-788 συμπληρώνεται το ποσό που σχηματίστηκε από κεφάλαιο προηγούμενων (συνεχόμενων) ετών, φορολογηθέν ή απαλλασσόμενο της φορολογίας, το οποίο δαπανήθηκε εντός του εκάστοτε έτους. Με τα εν λόγω ποσά μειώνεται η διαφορά μεταξύ του κατ' έτος συνολικού δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος. Συνεπώς, εφόσον, δεν προσδιορίστηκε στις υποβληθείσες οικείες δηλώσεις των ετών 2008-2012, διαφορές μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος, δεν υφίστατο υποχρέωση του προσφεύγοντος να δηλώσει στον σχετικό κωδικό αναλωθέν κεφάλαιο προκειμένου να μειώσει ή να καλύψει τις εν λόγω διαφορές.

Επειδή σε ότι αφορά το συνολικό επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστατο υπόλοιπο το οποίο μπορούσε να επικαλεστεί ο προσφεύγων διότι κατά τη χρήση 2012 αγόρασε ακίνητο αξίας 123.365,47€, με αποτέλεσμα να εξανληθεί το τυχόν διαθέσιμο υπόλοιπο. Ο προσφεύγων, για την πραγματοποιηθείσα αγορά του ακινήτου κατά το έτος 2012, ισχυρίζεται ότι τα χρήματα που δαπάνησε, προέρχονται, όπως και το 2013, από δωρεά του πατέρα του. Ωστόσο, επειδή και για το εν λόγω έτος 2012, ίσχυε αφενός η αναστολή ισχύος της περ. γ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, δεν συνιστούσε η εν λόγω δαπάνη ούτε τεκμήριο ούτε δωρεά και ως εκ τούτου δεν είχε την υποχρέωση τόσο να την αιτιολογήσει, όσο και να την αναγράψει επί των οικείων δηλώσεων.

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση η αγορά ακινήτου αξίας 123.365,47€ από τον ίδιο τον προσφεύγοντα το έτος 2012 συνιστά ένα πραγματικό γεγονός, το οποίο συνεκτίμησε η φορολογική αρχή κατά την εξέταση του ισχυρισμού του περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Επιπροσθέτως και σε αυτή την περίπτωση της επικαλούμενης δωρεάς, δεν προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα, οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το συγκεκριμένο γεγονός (λ.χ. μεταφορά χρημάτων μεταξύ λογαριασμών, έκδοση επιταγής του πατέρα, ανάληψη του ποσού σε κοντινή του συμβολαίου ημερομηνία κ.ο.κ.). Συνεπώς, εφόσον το επικαλούμενο γεγονός δεν τεκμηριώνεται, δεν δύναται να συνιστά απόδειξη και ως εκ τούτου ορθώς δεν έγινε ο σχετικός ισχυρισμός αποδεκτός από τη φορολογική αρχή.

Επειδή επιπροσθέτως, δέον είναι να ληφθεί υπόψη ότι ακόμη και στην περίπτωση που δεν υφίστατο από τον προσφεύγοντα η δαπάνη αγοράς ακινήτου ποσού 123.365,47€ κατά το έτος

2012, ομοίως δεν θα μπορούσε να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Και τούτου διότι, κατά τον υπολογισμό του σχηματισθέντος κεφαλαίου συνυπολογίζονται τα εισοδήματα και οι δαπάνες που διενεργούνται σε έκαστη χρήση και το θετικό κατ' έτος προοδευτικό υπόλοιπο αθροίζεται προκειμένου να προσδιορισθεί το διαθέσιμο στις 31/12, της προηγούμενης της ελεγχόμενης χρήσης, υπόλοιπο. Στη συνέχεια, από το υπόλοιπο αυτό, αφαιρούνται τα ποσά που βρίσκονται κατατεθειμένα σε τραπεζικά ιδρύματα, προκειμένου να προκύψει το πραγματικά διαθέσιμο υπόλοιπο ποσό εις χείρας του προσφεύγοντος. Ωστόσο, στην κρινόμενη περίπτωση, ο εν λόγω προσδιορισμός δεν είναι εφικτός, διότι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων τηρούσε λογαριασμούς στην άλλοδαπή για τους οποίους όμως δεν προσκόμισε αναλυτικά στοιχεία στη φορολογική αρχή (αντίγραφα κινήσεων, υπόλοιπα λογαριασμών κλπ) από τα οποία θα μπορούσε να συναχθεί με ακρίβεια το υπόλοιπο εκάστου εξ αυτών, ώστε να προσδιορισθεί το πραγματικώς διαθέσιμο εις χείρας του προσφεύγοντος κεφάλαιο. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός είναι σε κάθε περίπτωση αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), ορίζεται ότι:

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

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

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

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

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

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

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς

επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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

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

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

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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

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

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

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

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

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

Επειδή αναφορικά με τις λοιπές πιστώσεις του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και του φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2014) τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας και λαμβάνοντας υπόψη τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς και τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αναφέρουμε κατά περίπτωση τα εξής:

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις:

A/A	Χρημ/κό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση
14			29/05/2013 17:15	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣ- ΤΩΣΕΙΣ		10.000,00
23			05/11/2013 13:26	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣ- ΤΩΣΕΙΣ		424,00
26			08/11/2013 14:44	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣ- ΤΩΣΕΙΣ		1.000,00
34			27/12/2013 09:02	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣ- ΤΩΣΕΙΣ		1.000,00

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας καθόσον πρόκειται για μεταφορές από λογαριασμό σε λογαριασμό.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής η πίστωση με α/α 14 αφορά σε εισαγωγή εμβάσματος από λογαριασμό του προσφεύγοντος σε ελβετική τράπεζα με IBAN Περαιτέρω, η κίνηση με α/α 23 αφορά σε μεταφορά ποσού από τραπεζικό λογ/σμό Αγγλίας με IBAN, ενώ οι κινήσεις με α/α 26 και 34 αφορούν σε μεταφορές ποσών από τραπεζικό λογαριασμό αγγλικής τράπεζας με αρ.

Επειδή σε κάθε περίπτωση μια διερευνώμενη πίστωση που θεωρείται από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας, δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή στην κρίνόμενη υπόθεση, οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν σε μεταφορά χρημάτων

μεταξύ λογαριασμών του. Ωστόσο, δεν προσκόμισε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής την αναλυτική κίνηση των λογαριασμών που τηρούσε στην ελβετική και αγγλική τράπεζα κατά το έτος 2013 καθώς και τα υπόλοιπα των εν λόγω λογαριασμών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

Συνεπώς, δεν προκύπτει το πραγματικό γεγονός ότι τα χρήματα υπήρχαν αποδεδειγμένα στους εν λόγω λογαριασμούς την 31/12/2012 και ότι από αυτά πραγματοποιήθηκαν οι διερευνώμενες πιστώσεις με α/α 14, 23, 26 και 34.

Ως εκ τούτου, δεν τεκμηριώνεται η αρχική πηγή προέλευσης των χρημάτων (ήτοι η εισροή τους στον ελβετικό και αγγλικό λογαριασμό), προκειμένου να αποδειχθεί ότι επρόκειτο για ποσά προερχόμενα από προγενέστερη και όχι από την χρήση 2013 καθώς και αν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί, ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Επομένως, από τον συνδυασμό των προαναφερομένων, ορθώς οι επίμαχες πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	Χρημ/κό Ίδρυμα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση
28			22/11/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ		500,00
33			13/12/2013 13:12	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		920,00

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα παραπάνω ποσά αφορούν ασφαλιστική αποζημίωση από την ασφαλιστική εταιρεία στην οποία ήταν ασφαλισμένος την περίοδο εκείνη.

Επειδή ως προς τις παραπάνω πιστώσεις η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς καθόσον έκριναν ότι δεν παρείχε περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τον πραγματικό δικαιούχο της κατάθεσης και ότι η αιτιολόγηση εκ μέρους του ήταν ελλιπής.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται και προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

α) αντίγραφο της υπ' αριθ./2013 Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών του Ιατρού

Δερματολόγου ποσού 460,00€

β) αντίγραφο της από 13/11/2013 αίτησης αποζημίωσης (Claim form) για το ποσό των 460,00€ από την ασφαλιστική εταιρεία

γ) αντίγραφο της υπ' αριθ. /2013 Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών του Ιατρού Δερματολόγου ποσού 460,00€

δ) αντίγραφο της από 25/11/2013 αίτησης αποζημίωσης (Claim form) για το ως άνω ποσό των 460,00€ από την ασφαλιστική εταιρεία

Επειδή από όλα την αντιπαραβολή των παραπάνω προσκομιζόμενων δεν προκύπτει οποιαδήποτε στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι αποστολέας των παραπάνω εμβασμάτων ήταν η εν λόγω ασφαλιστική εταιρεία. Ειδικότερα, οι αιτήσεις προς αποζημίωση για τα ποσά των 460,00€ που δαπανήθηκαν στις 13/11/2013 και 18/11/2013 φέρουν αποκλειστικά την υπογραφή του προσφεύγοντος και από κανένα έγγραφο δεν προκύπτει ότι αυτές υποβλήθηκαν στην ασφαλιστική εταιρεία και εν συνεχεία εγκρίθηκαν ως δαπάνη. Τέλος, δεν προσκομίστηκε οποιαδήποτε βεβαίωση της ασφαλιστικής εταιρείας για τα φερόμενα ως καταβεβλημένα από εκείνη ποσά, ούτε και αναφέρεται στις επίμαχες πιστώσεις ως καταθέτρια η ασφαλιστική εταιρεία ή ως αιτιολογία συναλλαγής αποζημίωση ιατρικής δαπάνης. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η προβαλλόμενη από τον προσφεύγοντα αιτιολόγηση δεν είναι επαρκής και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή ως προς τις πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 1, 10, 12, 15, 16, 21, 24, 28, 30, 32, 34, 35, 37, 38, 39, 41 και 44 του φορολογικού έτους 2014, συνολικού ύψους 16.082,08ευρώ, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν αφενός για μεταφορές από λογαριασμό σε λογαριασμό του, αφετέρου για καταθέσεις από εκείνον τον ίδιο μικρών χρηματικών ποσών που κατείχε ως μετρητά, τα οποία προέρχονται από διαθέσιμα προηγούμενων ετών ή από δηλωθείσες εισπράξεις στη διάρκεια της χρήσης από ασθενείς - πελάτες του. Τέλος, ισχυρίζεται ότι το ποσό της κατάθεσης από την ασφαλιστική εταιρεία αποτελεί αποζημίωση ιατρικών του δαπανών, σύμφωνα με τους όρους του ασφαλιστικού του συμβολαίου.

Επειδή ως προς τις μεταφορές χρημάτων από τηρούμενους στο εξωτερικό λογαριασμούς του προσφεύγοντα, αναλύθηκε ήδη ανωτέρω, ότι ο ισχυρισμός του δεν δύναται να γίνει αποδεκτός εφόσον δεν προσκομίζει στοιχεία των εν λόγω λογαριασμών, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα επίμαχα ποσά ήταν ήδη υφιστάμενα στους λογαριασμούς του πριν την επίμαχη χρήση και αν αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Επιπροσθέτως, ως προς

τις πιστώσεις που διενεργήθηκαν από τον ίδιο και για τις οποίες επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ομοίως δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του καθόσον αφενός ο έλεγχος απέδειξε ότι δεν υφίστατο διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο εις χείρας του και αφετέρου δεν δύναται να προσδιορισθεί, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, το υπόλοιπο που διέθετε ο προσφεύγων εις χείρας του καθόσον δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τους τηρούμενους στην αλλοδαπή λογαριασμούς. Επιπλέον, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ορισμένες εκ των πιστώσεων πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο με εισοδήματα της τρέχουσας χρήσης, αλυσιτελώς προβάλλεται και απορρίπτεται, καθόσον το σύνολο των εισοδημάτων που απέκτησε ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης, λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και αφαιρέθηκε από τα ποσά που προέκυψαν, προκειμένου να προσδιορισθεί το τελικό ποσό που συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Τέλος, ως προς την επικαλούμενη κατάθεση από την ασφαλιστική εταιρεία, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον έλεγχο και εκτέθηκε παραπάνω αναφορικά και με αντίστοιχες πιστώσεις της χρήσης 2013, δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τόσο ως προς την πηγή όσο και ως προς την αιτία προέλευσης. Συνεπώς, από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα, ορθώς καταλογίστηκαν οι ανωτέρω πιστώσεις από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των: α) υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Οικονομικό Έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	81.010,68	81.010,68
Πρόσθετοι Φόροι	83.084,55	83.084,55
Εισφορά Αλληλεγγύης	10.275,84	10.275,84

Σύνολο για καταβολή	174.371,07	174.371,07
----------------------------	-------------------	-------------------

Φορολογικό Έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	40.791,88	40.791,88
Πρόσθετοι Φόροι	12.237,56	12.237,56
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	11.068,11	11.068,11
Σύνολο για καταβολή	64.097,55	64.097,55

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.