



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-05-2020

Αριθμός απόφασης: 856

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 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).

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

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με ΑΦΜ:....., κατά:**

α) της υπ' αριθμ...../25-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και

β) της υπ' αριθμ...../25-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Το με αριθμό πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ....../02-04-2020 ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.
7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../02-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ....../02-04-2020 ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικού υπομνήματος, 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 με αριθμ...../25-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 17.137,00€, πρόσθετος φόρος 17.450,61€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.155,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 36.742,96€.
- Με την με αριθμ...../25-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 15.546,42€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Ε 4.663,93€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.760,84€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 22.971,19€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 25-11-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει των Ν 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, της ΔΟΥ ..... κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../24-04-2019 όπως τροποποιήθηκε με την υπ'αριθμ. ....../1/26-09-2019 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της. Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε επιπλέον ποσό εισοδήματος ύψους 62.536,36€ στη χρήση 2013 και ποσό ύψους 47.110,36€ στη χρήση 2014, τα οποία προσδιορίστηκαν βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας.

Από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο βάσει της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 στις κρινόμενες χρήσεις, δε διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλείψεις.

Η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητα την εκτροφή βοοειδών γαλακτοπαραγωγής.

Ειδικότερα, ο έλεγχος επικεντρώθηκε στην επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ν.4174/2013 και αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα στο χρονικό διάστημα 01-01-2013 έως 31-12-2014. Από τον έλεγχο των πρωτογενών καταθέσεων διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Συγκεκριμένα:

#### **Α) Για τη χρήση 2013**

| A/A | ΧΡΗΣΗ | Επωνυμία Target Π.Ι. | Αριθμός Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης | Αιτιολογία Συναλλαγής | Ποσό σε Ευρώ    | Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα |
|-----|-------|----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------|-----------------|-------------------------------------|
| 54  | 2013  | EUROBANK 026-026     | .....               | 13/09/2013 13:51      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ                     | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ     | 2.000,00        | 1.000,00                            |
|     |       |                      | <b>ΣΥΝΟΛΑ</b>       |                       |                                       |                       | <b>2.000,00</b> | <b>1.000,00</b>                     |

Η προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη χρήσης 2013 ύψους 2.000,00€ επιμερίζεται στους δικαιούχους του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού, ήτοι για τον προσφεύγοντα αντιστοιχεί προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ. 3 του Ν 2238/1994 1.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων και με βάση τις γενικές διατάξεις ως ακολούθως:

| Περιγραφή εισοδήματος                                 | Βάσει Δήλωσης | Βάση Ελέγχου |
|-------------------------------------------------------|---------------|--------------|
| Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις            | 10.958,00€    | 10.958,00€   |
| Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά                           | 3.004,96€     | 3.004,96€    |
| Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 Ν 2238/1994 | -             | 1.000,00€    |
| Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος                       | 13.962,96€    | 14.962,96€   |

#### **Β) Για το φορολογικό έτος 2014**

| A/A | ΧΡΗΣΗ | Επωνυμία Target Π.Ι. | Αριθμός Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης | Αιτιολογία Συναλλαγής | Ποσό σε Ευρώ | Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα |
|-----|-------|----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------|--------------|--------------------------------------|
| 19  | 2014  | EUROBANK 026-026     | .....               | 18/03/2014 10:38      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ                     | ..... ΝΙΚΟΛΑΟΣ        | 4.450,00     | 2.225,00                             |

|    |      |                       |               |                     |                           |                      |                  |                 |
|----|------|-----------------------|---------------|---------------------|---------------------------|----------------------|------------------|-----------------|
| 48 | 2014 | EUROBANK<br>026-026   | .....         | 29/07/2014<br>09:16 | ΚΑΤΑΘΕΣΗ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 5.000,00         | 2.500,00        |
| 57 | 2014 | EUROBANK<br>026-026   | .....         | 03/09/2014<br>11:45 | ΚΑΤΑΘΕΣΗ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ<br>ΜΕΤΡΗΤΩΝ | 3.000,00         | 1.500,00        |
| 67 | 2014 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ /<br>017-017 | .....         | 10/10/2014<br>00:00 | ΚΤΘ<br>ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ<br>ΩΝ |                      | 1.500,00         | 750,00          |
| 91 | 2014 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ /<br>017-017 | .....         | 01/12/2014<br>00:00 | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟ ΛΟΓ.  |                      | 80,00            | 80,00           |
|    |      |                       | <b>ΣΥΝΟΛΑ</b> |                     |                           |                      | <b>14.030,00</b> | <b>7.055,00</b> |

Ωστόσο, θα πρέπει να τονισθεί ότι ο έλεγχος εκ παραδρομής υπολόγισε λανθασμένα την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη για το οικονομικό έτος 2014, καθώς η με α/α 54 τραπεζική συναλλαγή που έλαβε χώρα την 13-09-2013 στο λογαριασμό ..... τράπεζας EUROBANK ποσού 2.000,00€ αιτιολογήθηκε με το με αριθμό πρωτ...../29-10-2019 υπόμνημα του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει και από τη σελίδα 118 της από 25-11-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ ..... Ο έλεγχος υπολόγισε εκ παραδρομής το ποσό των 2.000,00€ στο φορολογικό έτος 2014, αντί του 2013, μειώνοντας την αξία των καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν στο έτος 2014 στο ποσό των 12.030,00€ αντί του ορθού 14.030,00€ και στο συγκεκριμένο λογαριασμό στο ποσό των 10.450,00€ αντί των 12.450,00€.

Συνεπώς, η κατά τον έλεγχο, προσδιορισθείσα αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη έτους 2014 ανέρχεται στο ποσό των 12.030,00€, η οποία επιμερίζεται στους δικαιούχους των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών, ήτοι για τον προσφεύγοντα αντιστοιχεί προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του Ν 4172/2013 ύψους 6.055,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις ως ακολούθως:

| Περιγραφή εισοδήματος                                 | Βάσει Δήλωσης | Βάση Ελέγχου |
|-------------------------------------------------------|---------------|--------------|
| Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις            | 75.437,93€    | 75.437,93€   |
| Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά                           | 12.000,00€    | 12.000,00€   |
| Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 Ν 4172/2013 | -             | 6.055,00€    |
| Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα                            | 204,65€       | 204,65€      |
| Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος                       | 87.642,58€    | 91.197,58€   |

Ωστόσο, ο έλεγχος εκ παραδρομής υπολόγισε λανθασμένα το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, βάσει ελέγχου, φορολογικού έτους 2014 προσδιορίζοντας ποσό 91.197,58€ αντί του ορθού ποσού των 93.697,58€.

Ακολούθως, αποφασίστηκε η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα η τεχνική ανάλυση ρευστότητας ως η καταλληλότερη μέθοδος έμμεσης τεχνικής ελέγχου, αφού

τηρήθηκε η διαδικασία της ΠΟΛ 1094/07-04-2014, δεδομένου ότι ο προσφεύγων υπάγεται στον τρόπο και στην διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014, ήτοι:

Α) πρόκειται για ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος φορολογούμενου φυσικού προσώπου για διαχειριστική περίοδο που έληξε πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4172/2013, και για την οποία δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι τις 31-12-2013 και συντρέχει για τη χρήση 2013 η ύπαρξη ζημιών στην ατομική του επιχείρηση και

Β) πρόκειται για ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος φορολογούμενου φυσικού προσώπου που αναφέρεται στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013 για το φορολογικό έτος που αρχίζει από 01-01-2014 και μετά, για το οποίο έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 28, καθώς πρόκειται για φυσικό πρόσωπο για το οποίο προέκυψε προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και τις δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου.

Κατά τη μέθοδο αυτή δημιουργείται ένα ισοζύγιο με δυο βασικές στήλες. Στην πρώτη στήλη «Πηγές κεφαλαίων/εσόδων» περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στη δεύτερη στήλη «Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων» περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ των δυο στηλών θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Μετά την κατάρτιση του ως άνω ισοζυγίου προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ των δυο στηλών ως κάτωθι:

| ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ                                         |           |           |                                                                                                        |           |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ                                            | 2013      | 2014      | II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ                                                                         | 2013      | 2014      |
| 1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης | 20.303,06 | 18.234,75 | 1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, | 18.234,75 | 14.783,08 |

|                                                                                                                                                           |            |            |                                                                                                                                                        |            |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| χρήσης<br>(προσωπικοί,<br>οικογενειακοί,<br>επαγγελματικοί).                                                                                              |            |            | επαγγελματικοί)                                                                                                                                        |            |            |
| 2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ) | 69.452,56  | 0,00       | 2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ) | 0,00       | 0,00       |
| 3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις                                                                                                                          | 0,00       | 0,00       | 3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων                                                                                                           | 0,00       | 0,00       |
| 4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα                                                                                                       | 216.922,41 | 309.082,10 | 4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων                                                                                               | 0,00       | 0,00       |
| 5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)                                                                                                              |            |            | 5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)                                                                                           | 0,00       | 0,00       |
| 6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)                                                                    | 19.839,99  | 25.828,52  | 6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας                                              | 0,00       | 0,00       |
| 7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων                                                                                                                | 0,00       | 0,00       | 7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως                                                                                                 | 500.930,19 | 432.449,05 |
| 8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π                                                                                                              | 0,00       | 0,00       | 8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων                                                                                                | 0,00       | 0,00       |
| 9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως                                                                                                                               | 3.000,00   | 0,00       | 9. Ποσά για ασφάλιστρα αποζημιώσεις, δωρεές και                                                                                                        | 1.583,50   | 0,00       |

|                                                                                    |                   |                   |                                                                                |                   |                   |
|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| φορολογητέα ή μη                                                                   |                   |                   | λοιπές δαπάνες                                                                 |                   |                   |
| 10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών                                                 | 133.739,56        | 109.622,44        | 10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής                      | 99,70             | 4.146,43          |
| 11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών                                               | 0,00              | 0,00              | 11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)          | 4.950,00          | 0,00              |
| 12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών | 0,00              | 0,00              | 12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών                                             | 0,00              | 58.704,26         |
| 13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων                                                      | 4,21              | 204,65            | 13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών                                           | 0,00              | 0,00              |
|                                                                                    | 0,00              | 0,00              | 14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους                                              | 0,00              | 0,00              |
|                                                                                    | 0,00              | 0,00              | 15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών | 0,00              | 0,00              |
|                                                                                    | 0,00              | 0,00              | 16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων                                               | 0,00              | 0,00              |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                      | <b>463.261,78</b> | <b>462.972,46</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                  | <b>525.798,14</b> | <b>510.082,82</b> |

| <b>III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>                          | <b>2013</b>       | <b>2014</b>       |
|-----------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων            | <b>463.261,78</b> | <b>462.972,46</b> |
| Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν | <b>525.798,14</b> | <b>510.082,82</b> |
| <b>Υπόλοιπο</b>                               | <b>-62.536,36</b> | <b>-47.110,36</b> |

Σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2014, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος που προέκυψε ανά ελεγχόμενη χρήση με τις γενικές διατάξεις, με αυτό που προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, μετά και από το με αριθμό πρωτ...../29-10-2019 έγγραφο του προσφεύγοντα, και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Από την ανωτέρω σύγκριση προέκυψαν τα εξής:

| (α)     | (β)                                         | (γ)                                                         | (δ)                                                        | (ε)                                                   | (στ)                                        | (ζ)                     |
|---------|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------|
| Χρήσεις | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης | Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών (β+γ) | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου | Διαφορά δήλωσης ελέγχου |
| 2013    | 13.962,96€                                  | 62.536,36€                                                  | 76.499,32€                                                 | 14.962,21€                                            | 76.499,32€                                  | 62.536,36€              |
| 2014    | 87.642,58€                                  | 47.110,36€                                                  | 134.752,94€                                                | 91.197,58€                                            | 134.752,94€                                 | 47.110,36€              |

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και για τις δυο ελεγχόμενες χρήσεις, έγινε με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των με αριθμό ..... και ...../25-11-2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα ισχυριζόμενος :

1)Εσφαλμένη εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου (άρθρου 21 παρ. 4 Ν 4172/2013). Ειδικότερα, εσφαλμένα η αρμόδια ΔΟΥ δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό αναφορικά με την με α/α 19 τραπεζική συναλλαγή που έλαβε χώρα την 18-03-2014. Το εν λόγω ποσό αφορά κέρδη από λαχείο και θα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει του άρθρου 60 παρ.1 του Ν 2961/2001 και όχι κατ'εφαρμογή της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013.

2)Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας-Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών-Ύπαρξη ποσού κεφαλαίου από προηγούμενα έτη και κατάθεση αυτού σε λογαριασμό. Ειδικότερα, αναφορικά με την με α/α 54 τραπεζική συναλλαγή που έλαβε χώρα την 13-09-2013 ο έλεγχος καταλήγει σε αντιφατικά αποτελέσματα, καθώς στη σελίδα 118 της έκθεσης ελέγχου αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα σχετικά με την εν λόγω τραπεζική συναλλαγή και στη σελίδα 120 της ίδιας έκθεσης ελέγχου τον απορρίπτει. Αναφορικά με την με α/α 48 τραπεζική συναλλαγή, εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον ισχυρισμό του ότι το εν λόγω ποσό προερχόταν από προηγούμενη ανάληψη μετρητών ποσού 10.000,00€ και επανακατάθεση στις 29-07-2014 στον τηρούμενο υπ'αριθμ..... τράπεζας EUROBANK κοινό λογαριασμό, καθώς ο ισχυρισμός αυτός έγινε αποδεκτός από την ίδια φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο που διενήργησε στον αδερφό του ..... Νικόλαο. Αναφορικά με τις με α/α 57 και 67 τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα την 03-09-2014 ποσού 3.000,00€ στον τηρούμενο υπ'αριθμ..... κοινό λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK και την 10-10-2014 ποσού 1.500,00€ στον τηρούμενο υπ'αριθμ. .... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς αντίστοιχα, αυτές δεν αφορούν τον ίδιο, αλλά τον αδερφό του.

3) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας-Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ειδικότερα, δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 5 της ΠΟΛ

1050/2014 και δεν εκδόθηκε η αιτιολογημένη απόφαση των αρμόδιων οργάνων για τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και επιπλέον, δεν υπάρχει αιτιολογία ως προς την επιλογή της χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

**Επειδή,** με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 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. ... 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....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την **παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010**, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

**Επειδή**, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιουργήσαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

**Επειδή** με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: “1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος”

**Επειδή**, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “ 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίο”.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν4172/2013 “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**, στο άρθρο 39 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.”

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο....».**

**Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. [...]7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή**

το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

**Επειδή,** με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]** . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.** Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)...».

**Επειδή,** έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2 ), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε

βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω 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, στο 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, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1087965/1573/A0012/29-10-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρονται τα κάτωθι:

«1. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) τα χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο μπορούν να καλύψουν ή να περιορίσουν τη διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (σχετ. 1037965/356/A0012/ΠΟΛ. 1094/23.3.1989 διαταγή).

2. Όπως έχει γίνει δεκτό από την Υπηρεσία μας (σχετ. 1033991/1003/A0012/11.5.2004 έγγραφο), όταν προσκομίζεται από τον φορολογούμενο ονομαστική βεβαίωση κερδών στην οποία αναγράφεται και η παρακράτηση φόρου που έγινε, τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τη συμμετοχή του στα παιχνίδια της « Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. » δύνανται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του φορολογουμένου, αφού όμως μειωθούν με το ποσό που κατέβαλε κατά τη διάρκεια της χρήσης για τη συμμετοχή του στα παιχνίδια αυτά.

3. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, σε περίπτωση που υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την γνησιότητα των βεβαιώσεων κερδών από τον ΟΠΑΠ, από τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες κλπ. οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Επομένως, εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου η εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών με κάθε πρόσφορο μέσο. ».

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 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**, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου ».

**Επειδή**, 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η

αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε αρχικά το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, όπου και προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

**Επειδή**, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ο έλεγχος εκ παραδρομής υπολόγισε λανθασμένα την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το οικονομικό έτος 2014, καθώς η με α/α 54 τραπεζική συναλλαγή που έλαβε χώρα την 13-09-2013 στον υπ' αριθμ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK ποσού 2.000,00€ αιτιολογήθηκε με το με αριθμό πρωτ...../29-10-2019 υπόμνημα του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει και από τη σελίδα 118 της από 25-11-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ ..... Κατόπιν των ανωτέρω, δεν προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το οικονομικό έτος 2014 σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε με τις γενικές διατάξεις.

Επιπλέον, ο έλεγχος, εκ παραδρομής υπολόγισε την αξία των καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς στη χρήση 2014 μειωμένη κατά το ποσό των 2.000,00€, από το οποίο ποσό 1.000,00€ αφορά τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τον έλεγχο, για το φορολογικό έτος 2014 διαμορφώνεται ως εξής:

| Περιγραφή εισοδήματος                                 | Βάσει Δήλωσης | Βάση Ελέγχου |
|-------------------------------------------------------|---------------|--------------|
| Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις            | 75.437,93€    | 75.437,93€   |
| Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά                           | 12.000,00€    | 12.000,00€   |
| Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 Ν 4172/2013 | -             | 7.055,00€    |
| Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα                            | 204,65€       | 204,65€      |
| Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος                       | 87.642,58€    | 94.697,58€   |

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του αναφορικά με την με α/α 19 τραπεζική συναλλαγή που έλαβε χώρα την 18-03-2014 ποσού 4.450,00€ σε κοινό, με τον αδερφό του, τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK, καθώς το ποσό αυτό προέρχεται από κέρδη λαχείου (10η κλήρωση, λαχείο με αρ..... σειράς 8) και θα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 60 του Ν 2961/2001.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προκειμένου να δικαιολογήσει την εν λόγω κατάθεση προσκομίζει φωτοαντίγραφο του με αριθμ..... σειρά 8η λαϊκό λαχείο, φωτοαντίγραφο του καταλόγου κερδών

της 10ης κλήρωσης της 11ης Μαρτίου 2014, αίτηση του προσφεύγοντα, προς το Υπουργείο Οικονομικών, Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων για να του χορηγηθεί βεβαίωση κερδών ύψους 4.550,00€ από το ως άνω προαναφερθέν λαχείο και φωτοαντίγραφο του δελτίου κατάθεσης με ημερομηνία 18-03-2014, από το οποίο προκύπτει ότι ο ..... κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό GR ..... τράπεζας EUROBANK του προσφεύγοντα το ποσό των 4.450,00€.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω, συνάγεται ότι, προκειμένου να ληφθούν υπ' όψιν από τη φορολογική αρχή τα κέρδη από συμμετοχή σε παιχνίδια του ΟΠΑΠ, απαιτείται η προσκόμιση ονομαστικής βεβαίωσης κερδών στην οποία θα αναγράφεται, τόσο η παρακράτηση φόρου που έγινε στα κέρδη, όσο και τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης μειούμενα με το ποσό που καταβλήθηκε για τη συμμετοχή στα παιχνίδια αυτά.

**Επειδή**, ωστόσο, δεν προσκομίζεται η σχετική βεβαίωση από τη Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων, αν και φαίνεται ότι ζητήθηκε, ούτε δηλώθηκαν τα κέρδη από το εν λόγω λαχείο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση έτους, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, αναφορικά με την με α/α 48 τραπεζική συναλλαγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό προερχόταν από προηγούμενη ανάληψη μετρητών ποσού 10.000,00€ και επανακατάθεση στις 29-07-2014 στον τηρούμενο υπ' αριθμ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK, του ποσού των 5.000,00€.

**Επειδή**, για τον ίδιο κοινό τραπεζικό λογαριασμό διενεργήθηκε έλεγχος και στον αδερφό του προσφεύγοντα, ..... Νικόλαο, ο οποίος, για την ίδια κατάθεση προέβαλε τον ίδιο ως άνω ισχυρισμό. Ο έλεγχος, αξιολογώντας τα στοιχεία που προσκόμισε ο ..... Νικόλαος διαπίστωσε και κατέγραψε στην από 27-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.69) ότι με τις επικαλούμενες διενεργηθείσες αναλήψεις στο αντίγραφο SWIFT της τράπεζας Eurobank, που αφορά κινήσεις στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό κατά το χρονικό διάστημα από 01-07-2014 έως 31-07-2014, προκύπτει ότι η επικαλούμενη ανάληψη μετρητών δεν χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να καλυφθούν λοιπές καταθέσεις (προαγματοποιήθηκε ανάληψη και κατάθεση μετρητών την ίδια ημέρα 29-07-2014).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με την με α/α 48 τραπεζική συναλλαγή κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή**, αναφορικά με τις με α/α 57 και 67 τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα την 03-09-2014 ποσού 3.000,00€ στον τηρούμενο υπ' αριθμ..... κοινό λογαριασμό της τράπεζας EUROBANK και την 10-10-2014 ποσού 1.500,00€ στον τηρούμενο υπ' αριθμ. .... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς αντίστοιχα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές δεν αφορούν τον ίδιο αλλά τον αδερφό του ..... Νικόλαο. Ωστόσο, κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τον εν λόγω ισχυρισμό, ο οποίος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, για τους ίδιους ως άνω κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς διενεργήθηκε έλεγχος και στον αδερφό του προσφεύγοντα, ..... Νικόλαο, ο οποίος,

για τις ίδιες καταθέσεις προέβαλε τον ίδιο ως άνω ισχυρισμό, δηλαδή ότι οι εν λόγω καταθέσεις αφορούν ποσά που είχε εισπράξει κατόπιν εμφάνισης επιταγών στην τράπεζα ALPHA BANK, οι οποίες είχαν εκδοθεί από τον κ. .... εις διαταγήν του ..... κατόπιν πώλησης βοοειδών. Τα χρήματα αυτά τα κράτησε στην οικία του ο ..... για την κάλυψη ιδίων αναγκών. Μέρος αυτών που δεν αναλώθηκε κατέθηκε στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο ....., προσκόμισε :

- Το υπ' αριθμ...../08-08-13 Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής αξίας 2.562,50€ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ..... Α.Ε., για την εξόφληση του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό ..... επιταγή τράπεζας ALPHA BANK σε διαταγή του προσφεύγοντα με ημερομηνία λήξης την 16-08-2013.
- Το υπ' αριθμ...../04-10-13 Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής αξίας 1.360,00€ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ..... Α.Ε., για την εξόφληση του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό ..... επιταγή τράπεζας ALPHA BANK σε διαταγή του προσφεύγοντα με ημερομηνία λήξης μη ορατή στο προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο.
- Το υπ' αριθμ...../10-10-13 Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής αξίας 1.250,00€ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ..... Α.Ε., για την εξόφληση του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό ..... επιταγή τράπεζας ALPHA BANK σε διαταγή του προσφεύγοντα με ημερομηνία λήξης την 18-10-2013.
- Το υπ' αριθμ...../19-12-13 Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής αξίας 2.196,80€ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ..... Α.Ε., για την εξόφληση του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό ..... επιταγή τράπεζας ALPHA BANK σε διαταγή του προσφεύγοντα με ημερομηνία λήξης την 22-02-2014.

Ωστόσο, ο έλεγχος, αξιολογώντας τα στοιχεία που προσκόμισε ο ..... δεν έκανε δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό.

Συνεπώς, το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2014, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς διαμορφώνεται ως εξής:

| A/A | ΧΡΗΣΗ | Επωνυμία Target Π.Ι. | Αριθμός Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης | Αιτιολογία Συναλλαγής | Ποσό σε Ευρώ     | Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα |
|-----|-------|----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------|------------------|--------------------------------------|
| 19  | 2014  | EUROBANK 026-026     | .....               | 18/03/2014 10:38      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ                     | ..... ΝΙΚΟΛΑΟΣ        | 4.450,00         | 2.225,00                             |
| 48  | 2014  | EUROBANK 026-026     | .....               | 29/07/2014 09:16      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ                     | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ     | 5.000,00         | 0,00                                 |
| 57  | 2014  | EUROBANK 026-026     | .....               | 03/09/2014 11:45      | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ                     | ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ     | 3.000,00         | 1.500,00                             |
| 67  | 2014  | ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017   | .....               | 10/10/2014 00:00      | ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ                    |                       | 1.500,00         | 750,00                               |
| 91  | 2014  | ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017   | .....               | 01/12/2014 00:00      | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.                 |                       | 80,00            | 80,00                                |
|     |       |                      | <b>ΣΥΝΟΛΑ</b>       |                       |                                       |                       | <b>14.030,00</b> | <b>4.555,00</b>                      |

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις ως ακολούθως:

| Περιγραφή εισοδήματος                                 | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Απόφασης |
|-------------------------------------------------------|---------------|----------------|
| Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις            | 75.437,93€    | 75.437,93€     |
| Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά                           | 12.000,00€    | 12.000,00€     |
| Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 Ν 4172/2013 | -             | 4.555,00€      |
| Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα                            | 204,65€       | 204,65€        |
| Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος                       | 87.642,58€    | 92.197,58€     |

Ακολούθως, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν 2238/1994 και του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, προσδιόρισε το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Ο έλεγχος συγκρίνοντας τα αποτελέσματα των δυο προσδιορισμών επέλεξε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα το μεγαλύτερο, ήτοι αυτό που προέκυψε από την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

| (α)     | (β)                                         | (γ)                                                         | (δ)                                                        | (ε)                                                   | (στ)                                        | (ζ)                     |
|---------|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------|
| Χρήσεις | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης | Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών (β+γ) | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων | Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου | Διαφορά δήλωσης ελέγχου |
| 2013    | 13.962,96€                                  | 62.536,36€                                                  | 76.499,32€                                                 | 13.962,96€                                            | 76.499,32€                                  | 62.536,36€              |
| 2014    | 87.642,58€                                  | 47.110,36€                                                  | 134.752,94€                                                | 92.197,58€                                            | 134.752,94€                                 | 47.110,36€              |

**Επειδή**, για τον υπολογισμό των διαθέσιμων μετρητών πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο ανάλυση των πραγματικών και όχι των τεκμαρτών εισοδημάτων και δαπανών του προσφεύγοντα από το οικονομικό έτος 2004. Επιπλέον, ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, όπως κατατέθηκαν στο με αριθμό πρωτ...../29-10-2019 υπόμνημά του και επανυπολόγισε-αύξησε το ποσό των διαθέσιμων μετρητών κατά την 31-12-2012.

**Επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για τις υπό κρίση χρήσεις βάσει της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και όχι βάσει των γενικών διατάξεων δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο εισόδημα που προκύπτει από τη σύγκριση των δυο προσδιορισμών.

**Επειδή**, στην από 25-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... θεμελιώνεται επαρκώς η ύπαρξη αποκρυβέντος εισοδήματος με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 67B του Ν 2238/1994 “1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και
- ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

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

**Επειδή**, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “ 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.”

**Επειδή**, στο άρθρο 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**, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1050/2014 ορίζεται ότι “2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.”

**Επειδή**, στο άρθρο 3 της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι “Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο [άρθρο 28 του Ν.4172/2013](#) , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 66 του Ν.4174/2013](#) ), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/2014 “ Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου 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 έλεγχου, μετά από

εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2014 “Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/суζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

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

**Επειδή**, αιτιολογείται πλήρως η επιλογή της χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ο προσφεύγων τήρησε λογιστικά βιβλία, από τα οποία προκύπτει η ύπαρξη μεγάλων δαπανών (523.993,17€) σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα (216.922,41€) με αποτέλεσμα την ύπαρξη ζημίας, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 προέκυψε για τον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση εκδόθηκε η με αριθμό ...../24-04-2019 εντολή ελέγχου της ΔΟΥ ....., προκειμένου ο έλεγχος να διενεργηθεί σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. ΔΕΛ Α

119828 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/02-04-2019 έγγραφο της ΑΑΔΕ (σχετ. ΔΕΛ Β 1190548 ΕΞ 2018/24-12-2018 αποφ. του Διοικητή της ΑΑΔΕ όπως ισχύει με την Α 1105/21-03-2019).

Ακολούθως, καταχωρήθηκε η με αριθμό 1/2019 “Εισήγηση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου” από τον αρμόδιο υπάλληλο-ελεγκτή, με την οποία ο έλεγχος, αξιολογώντας τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, αποφαινεται ότι η καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν 2238/1994 και του άρθρου 27 του Ν 4174/2013 είναι η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, καθώς η ατομική επιχείρηση που ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα παρουσίαζε μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα (χρήση 2013) και υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα (χρήση 2014).

Με την με αριθμό καταχώρησης 1/2019 απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., την οποία προσυπογράφουν τόσο ο υποδιευθυντής όσο και ο επόπτης της εν λόγω ΔΟΥ, εγκρίθηκε η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014.

Εν συνεχεία, κατόπιν του από 26-09-2019 υπηρεσιακού σημειώματος για τροποποίηση εντολής ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθμό ...../1/26-09-2019 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., προκειμένου ο έλεγχος να διενεργηθεί σύμφωνα και με τις διατάξεις των άρθρων 67B του Ν 2238/1994, 28 του Ν 4172/2013 και 27 του Ν 4174/2013.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αρμόδια ΔΟΥ ακολούθησε όλη τη διαδικασία όπως αυτή περιγράφεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/2014, και αιτιολογήθηκε ειδικώς και επαρκώς η επιλογή της χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 02-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και του με αριθμό πρωτ.ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2020 ΕΜΠ/02-04-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος **του .....** **του .....** με ΑΦΜ:.....

### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:**

1. Η υπ’αρ. ..../25-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013.

| Οικονομικό έτος 2014<br>Διαχειριστική περίοδος<br>01/01/2013 - 31/12/2013 | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|------------------------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                                      | 10.958,00                | 73.494,36                | 73.494,36                 | 62.536,36                                |
| Χρεωστικό ποσό                                                            | 186,16                   | 17.323,16                | 17.323,16                 | 17.137,00                                |
| Προκαταβολή φόρου                                                         | 170,92                   | 170,92                   | 170,92                    | 0,00                                     |
| Ειδική εισφορά<br>αλληλεγγύης                                             | 139,63                   | 2.294,98                 | 2.294,98                  | 2.155,35                                 |
| Πρόσθετος φόρος λόγω<br>ανακρίβειας                                       |                          | 17.450,61                | 17.450,61                 | 17.450,61                                |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών<br/>και εισφορών για<br/>καταβολή</b>              | <b>496,71</b>            | <b>37.239,67</b>         | <b>37.239,67</b>          | <b>36.742,96</b>                         |

2. Η υπ'αρ. ....../25-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014.

| Φορολογικό έτος 2014<br>Φορολογική περίοδος<br>01/01/2014 - 31/12/2014 | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ-<br/>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|------------------------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                                   | 75.642,58                | 122.752,94               | 73.494,36                 | 62.536,36                                |
| Χρεωστικό ποσό                                                         | 9.636,02                 | 25.182,44                | 25.182,44                 | 15.546,42                                |
| Προκαταβολή φόρου                                                      | 4.904,46                 | 4.904,46                 | 4.904,46                  | 0,00                                     |
| Ειδική εισφορά<br>αλληλεγγύης                                          | 2.629,28                 | 5.390,12                 | 5.390,12                  | 2.760,84                                 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου<br>58 ν. 4174/2013                               |                          | 4.663,93                 | 4.663,93                  | 4.663,93                                 |
| <b>Σύνολο φόρων, τελών<br/>και εισφορών για<br/>καταβολή</b>           | <b>17.169,76</b>         | <b>40.140,95</b>         | <b>40.140,95</b>          | <b>22.971,19</b>                         |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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