



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1114

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ:, κατά:

α)της υπ'αριθμ. /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας και

β)της υπ'αριθμ. /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ. /12-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ:, που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ. /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 16.872,38€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 8.436,19€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.983,95€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 28.292,52€.
- Με την με αριθμ. /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 1.891,73€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 945,87€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 143,86€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.981,46€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 13-12-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Δράμας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /04-06-2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ΕΜΠ /25-07-2017, σύμφωνα με το οποίο αποφασίστηκε η μεταφορά 15.004 υποθέσεων από την Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτές καταγράφονται στο προσαρτώμενο CD, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.2 του άρθρου 61 του Ν 4410/2016, μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν επιπλέον ποσά εισοδήματος ύψους 47.790,00€ για το έτος 2015 και 1.788,14€ για το έτος 2016, τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 και επομένως λογίζονται και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επιπλέον, διαπιστώθηκαν μερίσματα που έλαβε η προσφεύγουσα από τη συμμετοχή της στην υπεράκτια εταιρεία με έδρα την Κύπρο, «.....», και τα οποία δεν συμπεριέλαβε στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως ακολούθως:

α)Για το έτος 2014: $55.084 \times 20\% (6.000/30.000) = 11.016,80\text{€}$ (στο φορολογικό έτος 2015)

β)Για το έτος 2015: $65.082 \times 20\% (6.000/30.000) = 13.016,40\text{€}$ (στο φορολογικό έτος 2016)

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ν.4174/2013 που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα στο χρονικό διάστημα 01-01-2015 έως 31-12-2016 διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από την προσφεύγουσα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Συγκεκριμένα:

Για το έτος 2015

A/α	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογισμίου	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΗ
63	2015	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2015-03-23	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		550,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή - ΑΦΜ Γεωπονικές μελέτες
64	2015	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2015-03-24	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω wibank	800,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή
69	2015	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2015-12-09	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		300,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή - ΑΦΜ Γεωπονικές μελέτες
			ΣΥΝΟΛΟ 2015	Που δε δικαιολογήθηκε				1.650,00	

Από τις καταθέσεις που αιτιολογούνται ως μεταφορές χρημάτων από τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα της προσφεύγουσας, κ., σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, δε δικαιολογούνται οι κάτωθι:

α/α	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογισμίου	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	"Απέναντι" Λογαριασμός	ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΗ
10	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	transfer lx	8.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
11	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	Transfer	7.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
13	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	Transfer to ict4growth	10.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
15	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	1	2015-10-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	10.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
16	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	1	2015-10-30	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	11.140,00	GR	Από τον πατέρα της (Συν.1)
			ΣΥΝΟΛΟ 2015					46.140,00		

Για το έτος 2016

A/α	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογισμικού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση	ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΗ
70	2016	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2016-01-19	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	Μεταφορά μέσω winbank	200,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή - ΑΦΜ Γεωπονικές μελέτες
71	2016	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2016-02-18	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		250,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή - ΑΦΜ Γεωπονικές μελέτες
74	2016	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2016-11-05	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	Μεταφορά μέσω winbank	250,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή
78	2016	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	2	2016-12-22	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή
99	2016	ΠΕΙΡΑΙ ΩΣ/017 - 017	GR.....	1	2016-04-28	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο ΑΓΓΣΜΣ	88,14	ΔΕ προκύπτει συναλλαγή
			ΣΥΝΟΛΟ 2016					1.788,14	

Συγκεντρωτικά ανά έτος προκύπτουν τα εξής:

ΣΧΟΛΙΑ	2014	2015	2016
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΟΘΗΚΕ ΓΙΑ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΗ		90.672,45	12.748,17
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥΣ		42.882,45	10.966,03
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥΣ		47.790,00	1.788,14
- Λοιπές καταθέσεις		1.650,00	1.788,14
- Μεταφορές ποσών από πατέρα		46.140,00	0,00

Επιπλέον, ως προς το πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ, και τη μεταφορά της Υπόθεσης στη ΔΟΥ Δράμας, σύμφωνα με το οποίο η ελεγχόμενη φέρεται να μετέχει σε υπεράκτια εταιρία με έδρα την ΚΥΠΡΟ «.....», στάλθηκε το με αριθ. πρωτ. /19-5-2020 Αίτημα Ανταλλαγής Πληροφοριών με τις φορολογικές Αρχές της Κύπρου, στη ΔΟΣ και από τις απαντήσεις της (Αρ.πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ, το οποίο έγινε εισερχόμενο με το με αριθ...../20.10.2021 πρωτόκολλο) διαπιστώθηκε ότι:

- Η ελεγχόμενη μετέχει στην εταιρία με 6.000/30.00 κοινές μετοχές
- ΔΕΝ κατέστη εφικτό να διαπιστωθεί η πραγματική λειτουργία της εταιρίας της ΚΥΠΡΟΥ διότι έκανε διακοπή εργασιών στις 4/7/2018.
- Από τα μερίσματα που πληρώθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη αναλογούν στην ελεγχόμενη:

Για το έτος 2014: $55.084 \times 20\%(6000/30000) = 11.016,80\text{€}$ (Στο φορ. Έτος 2015)

Για το έτος 2015: $65.082 \times 20\%(6000/30000) = 13.016,40\text{€}$ (Στο φορ. Έτος 2016)

Και θα προστεθούν στο δηλωθέν εισόδημά της ως εισόδημα από κεφάλαιο, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 ισχυριζόμενη:

1)Εσφαλμένος ο υπολογισμός του εισοδήματος σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2018/2019. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι θα έπρεπε να συνυπολογιστεί το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την Ε 2018/2019, ως εξής:

Α)για το έτος 2014 : $8.179 \times 20\% = 1.635,80\text{€}$ και

Β)για το έτος 2015 : $9.637 \times 20\% = 1.927,40\text{€}$

2)Οι πιστώσεις στις ημερομηνίες 18-02-2014, 26-10-2015, 27-10-2015, 17-10-2015, 29-10-2015 και 31-03-2016 ύψους 20.000,00€, 8.000,00€, 7.000,00€, 80,00€, 10.000,00€ και 420,00€ αντίστοιχα στον υπ'αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Eurobank με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον πατέρα της, αποτελούν απλές μεταφορές χρημάτων του πατέρα της μεταξύ λογαριασμών και συγκεκριμένα από τους υπ'αριθμ. GR..... και GR..... της τράπεζας Eurobank, στους οποίους συνδικαιούχος είναι ο ίδιος ο πατέρας της, όπως αποδεικνύεται από την από 23-06-2020 βεβαίωση της τράπεζας Eurobank. Συνεπώς, οι παραπάνω κινήσεις αποτελούν απλές χρηματικές διευκολύνσεις. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι επέστρεψε σταδιακά τα χρήματα στον πατέρα της και αναφέρει ενδεικτικά τις εξής πιστώσεις:

- 08-12-2016, ποσό 720,00€ από τον υπ'αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Eurobank
- 29-12-2015, ποσό 580,00€ από τον υπ'αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς
- 29-12-2015, ποσό 720,00€ από τον υπ'αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς

Αυτό που θα πρέπει να επιβληθεί είναι τέλος χαρτοσήμου λόγω της ταμειακής διευκόλυνσης ή στη χείριστη περίπτωση, φόρος δωρεάς.

3)Οι πιστώσεις στις ημερομηνίες 29-10-2015, 30-10-2015 και 29-09-2015 ύψους 10.000,00€, 11.140,00€ και 1.350,00€ αντίστοιχα στον υπ'αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Eurobank με δικαιούχο την ίδια και στον υπ'αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς με δικαιούχο επίσης την ίδια, αποτελούν απλές ταμειακές διευκολύνσεις από τον πατέρα της προς την ίδια. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι επέστρεψε σταδιακά τα χρήματα στον πατέρα της ως ανωτέρω.

Αυτό που θα πρέπει να επιβληθεί είναι τέλος χαρτοσήμου λόγω της ταμειακής διευκόλυνσης ή στη χείριστη περίπτωση, φόρος δωρεάς.

4)Ο ισχυρισμός ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται «από έσοδα τα οποία για λόγους αληθοφάνειας κατατέθηκαν αρχικά σε λογαριασμό του πατέρα και καταλήγουν σε λογαριασμό που είναι δικαιούχος μόνο η ελεγχόμενη», είναι λανθασμένος, αυθαίρετος και δεν τεκμηριώνεται.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2018/2019 «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής» : Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. [ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016](#) εγγράφου μας, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδας-Κύπρου και κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την εφαρμογή λοιπών ΣΑΔΦ που περιέχουν παρόμοιο όρο με τη ΣΑΔΦ Ελλάδας-Κύπρου για τη φορολογία μερισμάτων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των ΣΑΔΦ αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων προκύπτει ότι το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που καταβλήθηκε στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων. Ωστόσο, ορισμένες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και για τον εταιρικό φόρο που αναλογεί στο διανεμόμενο μέρισμα (υποκείμενο φόρο - underlying tax credit). Ειδικότερα, όσον αφορά την Κύπρο (αν. 573/1968, ΦΕΚ Α' 223)- άρθρο 21 ισχύουν τα κάτωθι:

«1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογήν επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισόδημά τι φορολογείται εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η αποφυγή της διπλής φορολογίας θα επιτυγχάνεται συμφώνως προς τας διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου τούτου.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωσης θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρισμα) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρα, ήτοι μέρισμα εις σταθερόν συντελεστήν, εις τον οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ' όψιν καθ' ο μέρος το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν τού τον συντελεστήν.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. [ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016](#) έγγραφο της ΓΓΔΕ «**Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας- Κύπρου**»: «Περαιτέρω, η αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις όπου και τα δύο Συμβαλλόμενα

Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, επιτυγχάνεται σύμφωνα με το Άρθρο 21 της υπό εξέταση Σύμβασης. Η παρ. 2 του εν λόγω Άρθρου ορίζει ότι, τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με την πίστωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή έναντι του ελληνικού φόρου, ο κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται είτε άμεσα είτε έμμεσα δια παρακρατήσεως σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού. Εάν το εισόδημα αυτό είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενο από εταιρεία κάτοικο Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του κυπριακού φόρου σε σχέση με το μέρισμα) τον κυπριακό φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της. Εάν το εισόδημα αυτό είναι μέρισμα που καταβάλλεται σε προνομιούχες μετοχές και αντιπροσωπεύει και ένα μέρισμα με σταθερό συντελεστή και πρόσθετη συμμετοχή στα κέρδη, ο κυπριακός φόρος που καταβάλλεται από την εταιρεία θα λαμβάνεται υπόψη κατά το μέρος που το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερό αυτό συντελεστή. Σημειώνεται επίσης ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου, ο όρος «καταβλητέος Κυπριακός φόρος» θεωρείται ότι περιλαμβάνει τον κυπριακό φόρο ο οποίος θα έπρεπε να παρακρατείται από οποιοδήποτε μέρισμα που καταβάλλεται από κέρδη που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από τον κυπριακό φόρο λόγω παροχής φορολογικών κινήτρων.

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Κύπρου, στην περίπτωση τακτικού μερίσματος, η πίστωση **του καταβλητέου κυπριακού φόρου** έναντι του ελληνικού φόρου ως προς το εισόδημα αυτό θα λαμβάνει υπόψη τον κυπριακό φόρο σε σχέση με το μέρισμα και τον κυπριακό φόρο που καταβάλλεται από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της, τηρουμένων των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας **περί πιστώσεως του φόρου αλλοδαπής**».

Επειδή, ο έλεγχος υπέβαλε στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (ΔΟΣ) το με αρ. πρ./19.05.2020 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών με τις φορολογικές αρχές της Κύπρου αναφορικά με την εταιρία Η ανωτέρω διεύθυνση απέστειλε στη ΔΟΥ Δράμας το με αριθμό πρωτ.ΔΟΣ Γ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/17-06-2020 απαντητικό έγγραφο με την τελική απάντηση των φορολογικών αρχών της Κύπρου, η οποία αναφέρει ότι η συγκεκριμένη εταιρεία, με ΑΦΜ: συστάθηκε στις 16.05.2011 και διαγράφηκε από το Μητρώο του Εφόρου Εταιρειών στις 04.07.2018. Περαιτέρω, ενημέρωσε για τα διοικητικά στελέχη και τους μετόχους της εταιρείας και απέστειλε οικονομικές καταστάσεις και αντίγραφα δηλώσεων, που υποβλήθηκαν από την εταιρεία για τα έτη 2014 – 2016, από τα οποία προέκυψαν διανεμηθέντα μερίσματα για το έτος 2014 55.084,00 ευρώ και για το έτος 2016 65.082,00 ευρώ. Η προσφεύγουσα κατέχει 6.000 μετοχές, ενώ οι συνολικές ανέρχονται σε 30.000 κοινές μετοχές (ποσοστό 20%).

Επειδή, από τον έλεγχο των δηλώσεων της Κυπριακής εταιρείας, προκύπτουν τα κάτωθι αποτελέσματα:

ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ	Έτος 2014	Έτος 2015	Έτος 2016
Κέρδος ή ζημία από εργασίες	63.263	74.719	-5.187
Φόροι και εισφορές επί των αποτελεσμάτων	-8.179	-9.637	0
Κέρδος/ζημία έτους	55.084	65.082	-5.187
ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ και ΖΗΜΙΩΝ ΕΤΟΥΣ			
Μερίσματα που πληρώθηκαν/πληρωτέα	55.084	65.082	
Μεταφορά σε λογαριασμό αποτελεσμάτων			-5.187
ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ ΕΤΟΥΣ	55.084	65.082	-5.187

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1223/2015 «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.».

Επειδή, από τα Πρακτικά της Ετήσιας Γενικής Συνέλευσης και τις Εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, προκύπτει ότι ο χρόνος έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων του έτους 2014, ήταν η 20-04-2015 και ο χρόνος έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων του έτους 2015, ήταν η 23-06-2016. Συνεπώς, το μέρισμα του έτους 2014 που εγκρίθηκε στις 20-04-2015 πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015. Αντίστοιχα, το μέρισμα του έτους 2015 που εγκρίθηκε στις 23-06-2016 πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την Ε 2018/2019 και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αποδώσει φόρο εισοδήματος για

- το φορολογικό έτος 2015 : $63.263 \text{ (κέρδος έτους 2014)} - 8.179 \text{ (φόροι)} = 55.084 \times 20\% \text{ (6000/30000)} = 11.016,80\text{€}$
- το φορολογικό έτος 2016 : $74.719 \text{ (κέρδος έτους 2015)} - 9.637 \text{ (φόροι)} = 65.082 \times 20\% \text{ (6000/30000)} = 13.016,40\text{€}$

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, τον φόρο που αποδόθηκε στην Κύπρο, όπως προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε με την με αρ. πρ. /228.06.2018 Πρόσκληση της ΔΟΥ Δράμας, ούτε με το με αρ. πρ. /01.12.2021 υπόμνημα της αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, φορολογικές της δηλώσεις που να αποδεικνύουν ότι πληρώθηκε ή παρακρατήθηκε επιπλέον φόρος από τις Κυπριακές Αρχές.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τους δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 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 Ν 4172/2013 “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, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)".

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν 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.»

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: **«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. [...]

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

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.

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.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

4. 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)..

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.....

5.4 Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

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 ύπαρξης 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, περαιτέρω, «**Δάνειο** είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.

β. Χαρακτηριστικό της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180).

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1033/2013**, ορίζεται μεταξύ άλλων (παράγραφος 16 -Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων) ότι, δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).

Επειδή, όλως επικουρικώς, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1050/17.02.2014**, ορίζεται ότι : «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους δικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**, προβλέπεται ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση.

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

Επειδή, 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, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2015), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, ότι: «1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο»

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: «1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο. 2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)..... 3.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1.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.»,

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,»,

στο άρθρο 39, ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...».

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 85](#) του νόμου [2961/2001](#) , ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) σε περίπτωση σύστασης δωρεών, γονικών παροχών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι είναι οι συμβαλλόμενοι και β) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του. Συνεπώς, στην περίπτωση που πραγματοποιείται δωρεά χρημάτων από το δωρητή, -χωρίς συμβολαιογραφικό έγγραφο-, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος.

Επειδή, στο άρθρο 86 παρ 3 του ν. Ν.2961/2001 ([Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων](#)) ορίζεται ότι: «3.Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο

του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής». Για την έναρξη και τη λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, εάν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα». Τα συμβαλλόμενα μέρη στη δωρεά είναι ο δωρητής από τη μία πλευρά και ο δωρεοδόχος από την άλλη.

Η δωρεά είναι σύμβαση ενοχική, χαριστική και ετεροβαρής, δηλαδή δημιουργεί υποχρέωση μόνο στον δωρητή, ο οποίος με την κατάρτιση της σύμβασης της δωρεάς αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει στον δωρεοδόχο ένα περιουσιακό του στοιχείο, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και τη μείωση της περιουσίας του δωρητή. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Η δωρεά επίσης πρέπει να διακρίνεται και από άλλες συμβάσεις, οι οποίες διέπονται από ελευθεριότητα και τέτοιες είναι η εντολή (άρθρα 713 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το χρησιδάνειο (άρθρα 810 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το άτοκο δάνειο (άρθρα 806 και επόμενα του Αστικού Κώδικα) και την μη αμοιβόμενη παρακαταθήκη (άρθρα 822 και επόμενα του Αστικού Κώδικα).

Ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δωρεάς είναι αφενός η παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος, η οποία υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο. Επιπλέον, παρόλο που δεν αναφέρεται στο νόμο, θεωρείται αυτονόητο, ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. μέρος εκδ. 1974 σελ. 72). Γίνεται όμως δεκτό, ότι υπάρχουν περιπτώσεις δωρεάς, κατά τις οποίες μειούται η περιουσία του δωρητή χωρίς αντίστοιχο πλουτισμό του δωρεοδόχου (Φραγκίστας Ερμ.Α.Κ. άρθρο 496 επ. Καυκάς, Ενοχ. Δίκαιον κατ' άρθρ. ερμην. εκδ. στ' σελ 7).

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της δωρεάς στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, είναι πρόδηλο, ότι η έννοια αυτή, όπως αναλύεται στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001, τυγχάνει κατά πολύ ευρύτερη της κατά τον Αστικό Κώδικα εννοίας της δωρεάς. Και τούτο διότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή φόρου, είναι η κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συνιστώμενη δωρεά, αλλά και η κτήση εκ πάσης παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως οιοδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος έστω και αν δεν κατηρτίσθη έγγραφον (άρθρ. 34 παρ. 1 περ. Α,Β). Συγκεκριμένα, από την αρχική διάταξη του άρθρου 36 παρ. 6 Ν.1641/1919, έως την ταυτόσημη σχεδόν διάταξη του άρθρου 34 Ν.Δ.118/1973 και την σήμερα ισχύουσα ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 34 Ν.2961/2001, ο φορολογικός νομοθέτης χαρακτηρίζει αντικείμενο του φόρου δωρεάς όχι μόνο τις δωρεές, για τις οποίες τηρήθηκε ο οριζόμενος στις οικείες διατάξεις 496 επ. Α.Κ. τύπος, αλλά και αυτές για τις οποίες, ο ουσιαστικός αυτός τύπος δεν τηρήθηκε. Εξάλλου στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου απαριθμούνται αρκετές περιπτώσεις κτήσεως περιουσιακών στοιχείων, που κατά ρητή πρόβλεψη θεωρούνται ως δωρεές για την επιβολή του σχετικού φόρου (Γνωμοδότηση υπ' αριθ. 531/22-6-1995 Ν.Σ.Κ.).

Θεσπίζοντας την ως άνω διάταξη, ο φορολογικός νομοθέτης, παραμένει συνεπής προς την βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία για την επιβολή του φόρου είναι αδιάφορος ο τρόπος κτήσης του φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 1, της περίπτωσης Α' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 πρέπει να ερμηνευθούν:

α) στενά γραμματικά,

β) ως ένα ενιαίο σύνολο διατάξεων που αλληλοσυμπληρώνονται,

γ) με την χρησιμοποίηση των σχετικών διατάξεων του αστικού δικαίου, για τον προσδιορισμό της έννοιας της δωρεάς.

Ως εκ τούτου, για την επιβολή φόρου δωρεάς τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' της ως άνω διάταξης, θα πρέπει ανεξαρτήτως της τήρησης ή όχι του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις ιδιωτικού δικαίου, συστατικού τύπου, να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' ελάχιστο, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η παροχή (εκποίηση) περιουσιακού στοιχείου,

β) η παροχή αυτή να γίνεται χωρίς αντάλλαγμα και

γ) η παροχή αυτή να συνεπάγεται και να σκοπεί στη μείωση της περιουσίας του παρέχοντος και στην ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του λήπτη, κατά το ποσό της παροχής.

Σύμφωνα, δηλαδή, με την βασική αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 166 Α.Κ.), προκειμένου μια πράξη ή παράλειψη να είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί δωρεά, θα πρέπει σωρευτικά: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος αυτή να ήταν, η χωρίς αντάλλαγμα, αύξηση της περιουσίας του αποδέκτη, με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος).

Βασικό δηλαδή χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς, είτε γι' αυτήν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις οικείες διατάξεις, του Αστικού Κώδικα τύπος (εδάφιο α'), είτε όχι (εδάφιο β') είναι, η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, μείωση και αύξηση αντίστοιχα που λαμβάνουν χώρα με χαριστική πρόθεση. Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική πρόθεση, ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δεν συντρέχουν τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτούνται, ώστε η εν λόγω πράξη ή παράλειψη να δύναται να υπαχθεί στο άρθρο 34 Ν.2961/2001.

Επειδή, στην αριθμ. 64/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ ορίζεται ότι: «...όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο» (ΣΤΕ 3206/83, 2993/86).

Επειδή, «κατά την έννοια των τελευταίων αυτών διατάξεων, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε

εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχομένου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα το φόρο φορολογική αρχή». (ΣΤΕ 3351/2002 Β' τμ.).

Επειδή, «λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.» (ΣΤΕ 43/2006 Β' τμ. 4352/1995, 684/1989).

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 3351/2002).

Επειδή όμως, η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

Α. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

Β. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

Γ. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της. (Σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983)

Επειδή, για την επιβολή φόρου δωρεάς κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001, θα πρέπει αφενός να υφίσταται παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου (κινητού πράγματος) και αφετέρου, η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τις κάτωθι πιστώσεις η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση του πατέρα της, προς την ίδια:

α/α	ΧΡΗΣΗ	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογισμίου	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	"Απέναντι" Λογαριασμός	ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΗ
6	2014	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2014-02-18	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	20.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
10	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	transfer lx	8.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
11	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	Transfer	7.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
12	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	Transfer	80,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)- Μικρό ποσό
13	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2015-10-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	Transfer to ict4growth	10.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
14	2016	EUROBANK / 026-026	GR.....	2	2016-03-31	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	420,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)- Μικρό ποσό
15	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	1	2015-10-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	10.000,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
16	2015	EUROBANK / 026-026	GR.....	1	2015-10-30	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	11.140,00	GR.....	Από τον πατέρα της (Συν.1)
84	2015	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	GR.....	1	2015-09-29	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	1.350,00		Εμβασμα από πατέρα

Επειδή, ως προς τις παραπάνω πιστώσεις αναφέρουμε τα εξής:

1)Σχετικά με την με α/α 6 πίστωση ύψους 20.000,00€ που πραγματοποιήθηκε την 18-02-2014, ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επί του σημειώματος διαπιστώσεων αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για το έτος 2014.

2)Σχετικά με τις με α/α 12 και 14 πιστώσεις, ύψους 80,00€ και 420,00€ αντίστοιχα, αυτές δεν περιλαμβάνονται στις μη αιτιολογημένες πιστώσεις, καθώς θεωρήθηκαν μικρά ποσά από τον έλεγχο.

3)Σχετικά με την με α/α 84 πίστωση ύψους 1.350,00€, αυτή δεν περιλαμβάνεται στις μη αιτιολογημένες πιστώσεις, καθώς ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

Συνεπώς, για τις προαναφερθείσες πιστώσεις ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, αναφορικά με τις με α/α 10, 11, 13, 15 και 16 πιστώσεις ύψους 8.000,00€, 7.000,00€, 10.000,00€, 10.000,00€ και 11.140,00€, αναφέρουμε τα κάτωθι:

Οι λογαριασμοί μέσω των οποίων κινήθηκαν οι υπό κρίση πιστώσεις είναι οι εξής:

(Α) ΛΟΓ. GR..... της Τράπεζας EUROBANK που είναι συνδικαιούχοι:1) του (πατέρας της **προσφεύγουσας**) και

2) του (μητέρα του πατέρα της- γιαγιά της **προσφεύγουσας**)

(Β) ΛΟΓ. GR..... της Τράπεζας EUROBANK που είναι συνδικαιούχοι:

- 1) του (πατέρας της προσφεύγουσας)
- 2) του (η ίδια η προσφεύγουσα)

(Γ) ΛΟΓ. GR..... της Τράπεζας EUROBANK στον οποίο δικαιούχος είναι :

- 1) του (η προσφεύγουσα)

(Δ) ΛΟΓ. GR..... της Τράπεζας EUROBANK που είναι συνδικαιούχοι:

- 1) του (πατέρας της προσφεύγουσας)
- 2) (σύζυγός του- μητέρα της προσφεύγουσας)

Επειδή, οι πιστώσεις με α/α 10 και 11, ύψους 8.000,00€ και 7.000,00€ αντίστοιχα, αφορούν μεταφορές χρημάτων που πραγματοποιήθηκαν την 26-10-2015 και 27-10-2015 αντίστοιχα, από το λογαριασμό Α (με δικαιούχους τον πατέρα και τη γιαγιά της προσφεύγουσας) , στο λογαριασμό Β (με δικαιούχους την προσφεύγουσα και τον πατέρα της) και από εκεί στο λογαριασμό Γ, στον οποίο δικαιούχος είναι μόνο η προσφεύγουσα.

Επειδή, η πίστωση με α/α 13, ύψους 10.000,00€ αφορά μεταφορά χρημάτων που πραγματοποιήθηκε την 29-10-2015 από το λογαριασμό Δ (με δικαιούχους του γονείς της προσφεύγουσας), στο λογαριασμό Β (με δικαιούχους την προσφεύγουσα και τον πατέρα της) και από εκεί στο λογαριασμό Γ, στον οποίο δικαιούχος είναι μόνο η προσφεύγουσα.

Επειδή, οι πιστώσεις με α/α 15 και 16, ύψους 10.000,00€ και 11.140,00€ αντίστοιχα, αφορούν μεταφορές χρημάτων που πραγματοποιήθηκαν την 29-10-2015 και 30-10-2015 αντίστοιχα, από το Δ (με δικαιούχους του γονείς της προσφεύγουσας), στο λογαριασμό Γ, στον οποίο δικαιούχος είναι μόνο η προσφεύγουσα.

Επειδή, κατά το χρονικό διάστημα από 26-10-2015 έως την 30-10-2015 μεταφέρθηκε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του πατέρα της προσφεύγουσας, σε τραπεζικό λογαριασμό όπου δικαιούχος είναι μόνο η προσφεύγουσα, το συνολικό ποσό των 46.140,00€

Επειδή, όλα τα παραπάνω ποσά κατά, τις ίδιες ημερομηνίες, αναλήφθηκαν από τον τελευταίο λογαριασμό και χρησιμοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα για την εξόφληση των τιμολογίων που αφορούσαν τη συμμετοχή της στο πρόγραμμα ICT4GROWTH με κωδ. 0364. (πχ τιμ.196,197,198 και 199/25.06.2015 ANALYSIS ΑΕ κλπ)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, είναι εμφανής η πηγή προέλευσης των συγκεκριμένων πιστώσεων, καθώς οι υπό κρίση πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους από τον πατέρα της προσφεύγουσας,

Επειδή, η προσφεύγουσα συνδέεται με τον καταθέτη των υπό κρίση πιστώσεων (.....) με ιδιαίτερο οικογενειακό δεσμό, αυτόν του τέκνου με τον γονέα της.

Επειδή, η οικονομική κατάσταση του πατέρα της προσφεύγουσας κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ήταν τέτοια που του επέτρεπε να πραγματοποιήσει τις εν λόγω πιστώσεις.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία και λόγω της στενής συγγενικής σχέσης, δύναται να θεωρηθεί ότι για τις συγκεκριμένες πιστώσεις συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί εφαρμογής Δωρεάς χωρίς την τήρηση κάποιου τύπου (δωρεά άτυπη) του άρθρου 34 του ν. [2961/2001](#) (Κώδικας Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών). Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Περαιτέρω, αν για το ποσό των επίμαχων πιστώσεων ύψους 46.140,00€ στο φορολογικό έτος 2015 συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. [2961/2001](#) (άτυπη δωρεά), αυτό αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, λαμβανομένων υπόψιν των διατάξεων περί παραγραφής και των τυχόν ποσών που επιστράφηκαν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 12-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, **της του με ΑΦΜ: και ειδικότερα:**

Α)την τροποποίηση της με αριθμ. /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

Β)την επικύρωση της με αριθμ. /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ'αριθμ. /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

φορολογικό έτος 2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου	19.142,27	77.948,89	31.809,07	12.666,80
Χρεωστικό ποσό φόρου		11.133,20		
Πιστωτικό ποσό φόρου	5.739,18		4.093,02	1.646,16

Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	134,00	3.117,95	636,18	502,18
Τέλος επιτηδεύματος				
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		8.436,19	411,54	411,54
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	5.605,18			
Σύνολο φόρων για καταβολή		28.292,52	-3.045,30	2.559,88

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

2) Υπ' αριθμ. /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 : 2.981,46€

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 στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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