



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 21/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1196**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.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».

4. Την από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή, του «. . του .» με ΑΦΜ .., κύρια δραστηριότητα τις ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ιατρικής βιοπαθολογίας (μικροβιολογίας) και διεύθυνση έδρας στην . του Ν. .., επί της οδού .. αριθ. .. -Τ.Κ. .. 00, κατά της με αριθμό ../18-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../18-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 363,78 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 341,23 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 705,01 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005 και το άρθρο 67B του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τα άρθρα 23 και 27 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../15-05-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 για την υπό κρίση χρήση, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλήψεις.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για το υπό κρίση έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) στους ατομικούς και κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων, οι οποίες έρχονταν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε τα υπ' αριθ. πρωτ. .../24-09-2018 στον προσφεύγοντα και .../24-09-2018 στη σύζυγό του . ., Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, για παροχή εξηγήσεων και την αιτιολόγηση των επίμαχων καταθέσεων. Ο προσφεύγων και η σύζυγος του ανταποκρινόμενοι στα ως άνω αιτήματα κατέθεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ. .../19-10-2018, .../19-10-2018 και .../09-11-2018 υπομνήματα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα ως άνω υπομνήματα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα και από τη σύζυγό του, από την περαιτέρω επεξεργασία των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, στο υπό κρίση έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ βάσει υπομνήματος του προσφεύγοντος	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2013	120.709,40 €	111.584,40 €	-9.125,00 €	9.125,00 €

Ο έλεγχος, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση χρήση, ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2012	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
Εισόδημα από ακίνητα	1.164,00	1.164,00
Εισόδημα από Ελευθέρια Επαγγέλματα	16.220,86	16.220,86
Προστ. Διαφορά Αντικειμενικών Δαπανών	15.437,17	0,00
Προσαύξηση Περιουσίας Άρθρου 48§3 Ν.2238/1994	0,00	4.562,50
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	32.822,03 €	21.947,36 €

Σημειώνεται ότι εκ παραδρομής ο έλεγχος δεν επιμέρισε το ως άνω ποσό των 9.125,00 €, στους συνδικαιούχους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, κατόπιν Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή και βάσει της αριθ. .../2018 απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Ακολούθως ο έλεγχος, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1050/2014, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του, την υπ' αριθ. πρωτ. .../ 24.09.2018 επιστολή, με συνημμένα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης τους. Ανταποκρινόμενοι στην ως άνω επιστολή ο προσφεύγων και η σύζυγος του προσκόμισαν στη φορολογική αρχή τα ως άνω έντυπα συμπληρωμένα, προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από τον έλεγχο.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

- Υπόλοιπα των καταθετικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του

ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 01.01.2012	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31.12.2012
...	2	1.727,28	728,45
..	2	5.144,85	3.165,68
..	3	614,56	1.115,17
..	2	2.949,59	7.277,85
..	2	7.372,35	11.012,38
..	2	0,00	1.074,91
..	2	4,63	45,97
..	2	6.346,66	8,15
..	1	52,80	5,67
..	2	2,26	2,28
..	1	7.972,39	4.682,22
..	1	0,00	9,14
..	2	4,63	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΟΥΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥΣ		31.968,07	28.756,15

Βάσει των ανωτέρω, από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 ποσού (27.132,72) €, το οποίο σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ 3 του ν. [2238/1994](#), ως ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2012 €	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2012 €
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (<i>προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί</i>).	31.968,07	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (<i>προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί</i>)	28.756,15
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	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
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	150.359,14	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής	0,00

		δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	103.024,44
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	44.420,10
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	417,63
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	438,15
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	32.403,46
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	182.327,21	ΣΥΝΟΛΟ	209.459,93

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	182.327,21
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	209.459,93
Υπόλοιπο	-27.132,72

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ

Η ως άνω διαφορά ποσού 27.132,72 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, κατανέμεται μεταξύ του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα, ως ακολούθως:

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ			
	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΥΛΗΣ
. . (υπόχρεος)	17.384,86	35	9.496,45
. . (σύζυγος)	32.277,84	65	17.636,27
ΣΥΝΟΛΑ	49.662,44	100	27.132,72 €

Περαιτέρω η αναλογούσα διαφορά ποσού 9.496,45 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, προστίθεται στο συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στη χρήση 2012 και το σύνολο φορολογητέων εισοδημάτων διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Του προσφεύγοντος βάσει Δήλωσης	Του προσφεύγοντος βάσει Ελέγχου
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
Εισόδημα από ακίνητα	1.164,00	1.164,00
Εισόδημα από Ελευθέρια Επαγγέλματα και κάθε άλλη πηγή	16.220,86	25.717,31
Προστιθέμενη Διαφορά Αντικειμενικών Δαπανών	15.437,17	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	32.822,03	26.881,31

Ακολούθως ο έλεγχος, συγκρίνοντας για το υπό κρίση έτος, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυσαν το κρινόμενο έτος και το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του από όλες τις πηγές με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος έλαβε το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014, ως ακολούθως:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2013	17.384,86	26.881,31	26.509,86	26.881,31	9.496,45

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων φορολογήθηκε για συνολικό εισόδημα ύψους **32.822,03 €**, (17.384,86+15.437,17), λόγω της προστιθέμενης διαφοράς Αντικειμενικών Δαπανών ποσού ύψους 15.437,17 €, δεν προέκυψε διαφορά φορολογητέας ύλης, ως προς τη φορολογία εισοδήματος αλλά προέκυψε διαφορά στα εισοδήματα, ως προς την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 9.496,75 €.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../21-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην επίδικη χρήση 2012. Δεν δύναται να τύχει εφαρμογής το άρθρο 27 ν. 4174/2013 και η ΠΟΛ 1050/2014, την

οποία ρητά επικαλέστηκε ο έλεγχος (και συγκεκριμένα, του αρθρ. 3 περ. β' περί επιλογής της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας), δοθέντος ότι ο νέος ΚΦΔ έχει ισχύ από 01-01-2014. Η εφαρμογή του άρθρου 67B ν. 2238/94 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τη χρήση 2012 κρίνεται ως μη νόμιμη, δεδομένου ότι για το εν λόγω έτος δεν συντρέχει καμία εκ των πέντε ως άνω τιθέμενων περιπτώσεων και αντίστοιχων προϋποθέσεων που ορίζει η ΠΟΛ 1050/17-02-2014. (σχετ. ΔΕΔ Θεσ.1181/7-6-2018). Φόρος επί εισοδήματος απαγορεύεται να επιβληθεί από τη διοίκηση, αλλά η θέσπισή του απαιτεί τη ψήφισή του από το συνταγματικό νομοθέτη. Περαιτέρω, και σύμφωνα με την αυτή συνταγματική διάταξη, ο φόρος ή άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. Συνεπεία, λοιπόν, των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες εν προκειμένω πράξεις, που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, τυγχάνουν προδήλως μη νόμιμες και ακυρωτές.

- 2) Εσφαλμένος καταλογισμός της φερόμενης ως μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αφενός με τις γενικές διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας και αφετέρου με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Εκ παραδρομής και ελλείψει της απαιτούμενης εμπειρίας και εξοικείωσης με τις εν λόγω φορολογικές διαδικασίες, δεν συμπληρώθηκε στο ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης- Μεταβολές- Υποχρεώσεις, ποσό 26.000,00€ στο πεδίο «Η. Διαθέσιμα Μετρητά». Το ποσό των μετρητών που είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων και η σύζυγος του και το οποίο δικαιολογείται από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών ανερχόταν σε 45.000€ (όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη ανάλυση κεφαλαίου (Σχετ. 1) και την αφαίρεση του υπολοίπου των τραπεζικών τους λογαριασμών κατά την 31-12-2011, εκ των οποίων, ποσό 26.000,00€ είχε αναληφθεί από τον υπ' αριθ. ...-... ελεγχόμενο λογαριασμό της Τραπέζης Πειραιώς στις 18-10-2011, όπως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες τραπεζικές κινήσεις (Σχετ.2), λόγω της αυξημένης αβεβαιότητας που υπήρχε κατά την ελεγχόμενη περίοδο για τη φερεγγυότητα της χώρας και του εν γένει πιστωτικού συστήματος, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει και επικαλείται. Στο μεσοδιάστημα που μεσολαβεί, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου, δεν έχει αγοραστεί οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο και επομένως τα χρήματα ήταν διαθέσιμα για να επανακατατεθούν. Το ανωτέρω ποσό των 26.000,00€ επανακατατέθηκε σταδιακά στον υπ' αριθ. ... ελεγχόμενο λογαριασμό της Τραπέζης Πειραιώς με τις ελεγχόμενες πιστώσεις ποσού 9.000,00 € (πρόκειται για την πίστωση με α/α 28, που σημειωτέον ότι έγινε εντέλει αποδεκτή ως δικαιολογημένη από τον έλεγχο στο πλαίσιο εφαρμογής του αρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/94), 10.000,00€ και 7.900,00€, στις 17-01-2012, 24-01-2012 και 01-02-2012, αντίστοιχα, με σκοπό την εξόφληση του δανείου που είχε ληφθεί για την αγορά κατοικίας, όπως και πράγματι έγινε, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία (Σχετ. 3). Δεν απέδειξε η Φορολογική Αρχή ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 48§3 Ν.2338/1994. (Σχετ. ΔΕΑΦ Α'

1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 απόφαση της ΓΓΔΕ, ΠΟΛ 1175/2017 της ΑΑΔΕ και απόφαση ΣΤΕ 884/2014).

- 3) Εκ παραδρομής και ελλείπει της απαιτούμενης εμπειρίας και εξοικείωσης με τις εν λόγω φορολογικές διαδικασίες, στο ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις, κατά την 31.12.2012, δεν συμπληρώθηκε το ποσό των υποχρεώσεων που είχε σε προμηθευτές του κατά την 31-12-2011 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 988,66€ όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει και επικαλείται (Σχετ. 5). Το υπόλοιπο των υποχρεώσεων που είχε σε προμηθευτές του κατά την 31-12-2012 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 2.062,60€, όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους, και κατ' επέκταση, ποσό 1.073,94€ αποτελεί τη μεταβολή των πληρωτέων λογαριασμών του και το οποίο θα έπρεπε, σε κάθε περίπτωση, να έχει ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της μεταβολής των διαθεσίμων σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας. Επίσης εκ παραδρομής δεν συμπληρώθηκε το ποσό των υποχρεώσεων που είχε η σύζυγος του σε προμηθευτές της κατά την 31-12-2011 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 882,20 €, όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει και επικαλείται (Σχετ. 4). Το υπόλοιπο των υποχρεώσεων που είχε σε προμηθευτές της η σύζυγός του κατά την 31-12-2012 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 4.178,51€, όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους και επομένως ποσό 3.296,31€ αποτελεί τη μεταβολή των πληρωτέων λογαριασμών της και το οποίο θα έπρεπε να έχει ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της μεταβολής των διαθεσίμων, σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας.
- 4) Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το ποσό του διμηνιαίου επιδόματος τέκνων από τον ΟΓΑ συνολικού ύψους 880,00€, κατά την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας, καθώς και το ποσό των εσόδων από πιστωτικούς τόκους που έλαβε κατά τη χρήση 2012, ύψους 7,29 €, για το σύνολο των τραπεζικών τους λογαριασμών.
- 5) Εσφαλμένος καταλογισμός πρόσθετων φόρων/προσαυξήσεων ανακρίβειας στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την χρήση 2012

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη νόμιμης εφαρμογής των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην επίδικη χρήση 2012

Επειδή, στο άρθρο 26 παρ 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27** του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 67B παρ 1 και 4 του Ν.2238/1994**, όπως προστέθηκε με άρθρο 4 παρ.14 του ν.4038/2012 και σύμφωνα με το άρθρο 37 του ιδίου ως άνω νόμου ισχύει από 02/02/2012 ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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.....

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4038/2012 επί του άρθρου 4, ως προς την παρ 14, με την οποία με την οποία προστέθηκε το άρθρο 67B του ΚΦΕ, ορίζεται ότι: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 15 θεσπίζονται έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, εφαρμοστές διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή

υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους, οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές προκειμένου να εξάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Εξάλλου στο φορολογούμενο δίνεται σε κάθε περίπτωση, στα πλαίσια του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η δυνατότητα ανταπόδειξης καθώς πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον της ελεγκτικής αρχής κάθε πρόσφορο στοιχείο σχετικά με τη φοροδοτική του ικανότητα.».

Επειδή περαιτέρω, με την **Αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** (ΦΕΚ Β' 1136/10-05-2013), με θέμα (Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων), στα άρθρα 1-Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου και 4-Επιλογή Υποθέσεων, ορίζεται ότι: «Άρθρο 1- Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 4- Επιλογή Υποθέσεων. **Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.**»

Περαιτέρω, στο άρθρο 3-Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής της ως άνω Α.Υ.Ο., ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται: 6 Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω 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) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει,** γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα 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). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

Επειδή με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:

στο άρθρο 2 παρ 4, ορίζεται ότι: **2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:.....• Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.**

στο άρθρο 3- Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής, ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1)

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν 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 ζημιολόγους αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ.,

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

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες».

• Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν. [2238/1994](#) και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Περαιτέρω στο άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου, της ίδιας ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι: «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. Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις». (Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την [ΠΟΛ.1094/7.4.2014](#)).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1037/2005 και του άρθρου 67B Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στα άρθρα 3 και 5 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, δεδομένου ότι στην υπό κρίση χρήση, βάσει της από 18/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προέκυψαν μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του (ατομικά και οικογενειακά) και ως εκ τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος και της συζύγου του, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, κατόπιν Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή και βάσει της υπ' αριθ. .../2018 απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προέκυψαν από την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής ελέγχου, λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή για την υπό κρίση χρήση οι προσωπικές, οικογενειακές και καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος και της συζύγου του ανήλθαν στο ποσό των **32.821,09 €** και τα ποσά που δαπανήθηκαν για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων-πιστώσεων ανήλθαν στο ποσό των **44.420,10 €**, τα δε δηλωθέντα εισοδήματα, βάσει της με αριθ. καταχ. .../2013 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του οικείου οικονομικού έτους ανήλθαν σε 17.384,86 € για τον προσφεύγοντα και σε 32.277,84 € για τη σύζυγό του αντίστοιχα. Βάσει δε του με αριθ. έκδοσης .../2013 Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.), προέκυψε κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους **15.437,17 €** για τον προσφεύγοντα και **212,19 €** για τη σύζυγό του αντίστοιχα. Συνεπώς ορθά εισηγήθηκε ο ελεγκτής τη διενέργεια ελέγχου με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος, για την επίδικη χρήση.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του εσφαλμένου καταλογισμού της φερόμενης ως μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αφενός με τις γενικές διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας και αφετέρου με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και περί της εκ παραδρομής λανθασμένης συμπλήρωσης του εντύπου των Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων

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 της 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» και σχετικά με το άρθρο 27 ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την **παράγραφο 2** του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Ήδη εκδόθηκαν οι **ΠΟΛ.1050/17.2.2014** (Φ.Ε.Κ.Β'478) και **ΠΟΛ.1094/7.4.2014** (Φ.Ε.Κ. Β'961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή **ΠΟΛ.1270/24.12.2013** θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάσει τις παραπάνω αποφάσεις».

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 δημιούργησαν (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 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. ... 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά..... 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..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#), **στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού**, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.[2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στο φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.[2238/1994](#) ή του ν.[4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα** της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των**

συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. **Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας. [...]**».

Επειδή, 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 αναγκάων, 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, με την αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα (Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων), ορίζονται τα ακόλουθα:

στο άρθρο 6 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «6.1. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων μη υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Πραγματοποιούνται επαληθεύσεις και αξιοποιούνται: α) τα στοιχεία που παρέχονται κατ’ εφαρμογή του άρθρου 9 της παρούσας. β) τα στοιχεία από τους φακέλους των Δ.Ο.Υ., από τη Γ.Γ.Π.Σ., το ΣΔΟΕ, τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων(ΔΟΣ), το σύστημα Vies, την Οικονομική Αστυνομία, τα Λιμεναρχεία και από κάθε άλλη υπηρεσία τα στοιχεία της οποίας θεωρούνται ότι συμβάλλουν στην ελεγκτική διαδικασία. Οι ελεγκτές μπορούν να ζητούν πληροφορίες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης υπόθεσης και από τρίτους ή λοιπούς φορείς κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της [παραγρ.1 του άρθρου 66 ΚΦΕ](#). 6.2. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) α. Συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται όλα τα στοιχεία της παραγράφου 6.1 του παρόντος άρθρου. β. Πραγματοποιούνται οι εκάστοτε ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων. Η συλλογή και αξιοποίηση των πιο πάνω στοιχείων μπορεί να γίνεται μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis».

Οι ελεγκτές μπορούν να ζητούν πληροφορίες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης υπόθεσης και από τρίτους ή λοιπούς φορείς κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της [παραγρ.1 του άρθρου 66 ΚΦΕ](#). 6.2. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) α. Συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται όλα τα στοιχεία της παραγράφου 6.1 του παρόντος άρθρου. β. Πραγματοποιούνται οι εκάστοτε ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων. Η συλλογή και αξιοποίηση των πιο πάνω στοιχείων μπορεί να γίνεται μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis».

στο άρθρο 8 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «3) Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6.1 της παρούσας για όλους τους ελεγχόμενους (υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)). 4) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) που

ορίζονται στο άρθρο 6.2 της παρούσας. 7) Συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσότερων περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό».

στο άρθρο 9 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος...».

στο άρθρο 10 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Μετά την συγκέντρωση και αξιοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης συντάσσεται ειδικό Σημείωμα ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές και το συνολικό προσδιοριζόμενο βάσει ελέγχου εισόδημα, το οποίο και κοινοποιείται στο φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο αυτού. Εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού εισοδήματος αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
 - 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
 - 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
 - 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
 - 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
 - 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
 - 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
 - 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
 - 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
 - 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.
- 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος

κάθε ελεγχόμενου έτους.. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές / προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1171/04-07-2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων) διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη

εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα: **α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών** στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου. Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση **του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής**. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης. **β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών- υποχρεώσεων** επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται. Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη...»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** της ΓΓΔΕ με θέμα (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού), 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...**2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:**

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). 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 συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)....
- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.
- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά....

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης(άρθρο 6). Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Παροχή στοιχείων (άρθρο 7). Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος(άρθρο 9).... Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος

καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου 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/συζύγους 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. **Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος....** Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. **Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου (άρθρο11).** Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. **Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.** Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος..... (άρθρο 13) Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της

ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1259/22-12-2014** της ΓΓΔΕ με θέμα(Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, **δηλώνουν** ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω **και μετρητά**, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, **θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. ... Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη: - από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, - θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).**

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, - κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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, 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 περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια

αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή αρχικά διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005. Περαιτέρω, στα πλαίσια των οριζόμενων στα άρθρα 15 και 23 του Ν. 4174/2013, έγινε επεξεργασία των δεδομένων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ. Από την ως άνω επεξεργασία προέκυψαν πιστώσεις (καταθέσεις), που δεν σχετίστηκαν με δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος και για τις οποίες δεν διαπιστώθηκε η πηγή προέλευσης ή εάν αυτές έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 και της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, στο υπό κρίση έτος, ύψους 9.125,00 €.

Ακολούθως για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν. 2238/94 και του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, με την αριθ. ../2018 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, κατόπιν Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή που φέρει την εντολή ελέγχου, λόγω της πραγματοποίησης μεγάλων δαπανών από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, τόσο κατά τις προηγούμενες, όσο και κατά την κρινόμενη χρήση, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία είχε στη διάθεσή της. Από την εφαρμογή της ως άνω τεχνικής προέκυψε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ποσού ύψους 27.132,72 €, η οποία επιμερίστηκε στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ 1050/2014.

Επειδή από τον έλεγχο τηρήθηκε επιμελώς η διαδικασία που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 και της ΠΟΛ 1171/04-07-2013. Σημειωτέον ότι στις 24/09/2018 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του επιστολή, με συνημμένα έντυπα «Διαθέσιμα περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», προκειμένου να συγκεντρωθούν πληροφορίες αναγκαίες στον φορολογικό έλεγχο. Οι ελεγχόμενοι αφού συμπλήρωσαν τα ως άνω έντυπα τα προσκόμισαν στη φορολογική αρχή, προκειμένου να ληφθούν υπόψη του ελέγχου.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί της ανάληψης και επανακατάθεσης ποσού 26.000,00 €

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η σύζυγος του προέβη σε ανάληψη ποσού 26.000,00 €, κατά την 18/10/2011 από το υπ' αριθ. .. κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς με συνδικαιούχο τη σύζυγο του, λόγω της αυξημένης αβεβαιότητας που υπήρχε κατά την ελεγχόμενη περίοδο για τη φερεγγυότητα της χώρας και του πιστωτικού συστήματος και επανακατέθεσε ποσού 10.000,00 € και 7.900,00 € κατά την 24/01/2012 και κατά την 01/02/2012 αντίστοιχα στον ως άνω λογαριασμό, επικαλούμενος τα αντίστοιχα έγγραφα (γραμμάτια ανάληψης και είσπραξης της Τράπεζας Πειραιώς).

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα από τον προσφεύγοντα για τους ακόλουθους λόγους:

Ο προσφεύγων και η σύζυγος του στο προηγούμενο του κρινόμενου έτους εμφανίζουν μεγάλες καταναλωτικές δαπάνες και δαπάνες για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων, βάσει της υποβληθείσας δήλωσης (Ε1) και έχουν προβεί και σε αγορά ακινήτου. Επιπροσθέτως δεν προσκόμισε αντίγραφα κινήσεων λογαριασμών για το έτος που έκανε τις εν λόγω αναλήψεις, ήτοι το 2011, ώστε να αποδείξει με πρόσφορα και επαρκή στοιχεία στον έλεγχο, ότι τα εν λόγω ποσά δεν επανακατατέθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους, σε κάποιον από τους λογαριασμούς που τηρούσε, ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Περαιτέρω ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι υφίσταται αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), ώστε να γίνουν δεκτοί οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν σχετικές βεβαιώσεις από τις Τράπεζες, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017 και στη ΣτΕ 884/2016.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί των διαθέσιμων μετρητών ύψους 45.000,00 € που είχαν στην κατοχή τους ο προσφεύγων και η σύζυγος του κατά το υπό κρίση έτος

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων αβάσιμα ισχυρίζεται ότι, κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1270/2013, *«εκ παραδρομής και ελλείψει της απαιτούμενης εμπειρίας και εξοικείωσης με τις εν λόγω φορολογικές διαδικασίες»*, στα έντυπα με το «Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», προκειμένου να συγκεντρωθούν πληροφορίες αναγκαίες στον φορολογικό έλεγχο, λανθασμένα δε συμπεριλήφθηκε το ποσό των μετρητών ύψους 45.000,00 €, που είχαν στην κατοχή τους με τη σύζυγό του και που δικαιολογείται από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη ανάλωση κεφαλαίου και την αφαίρεση του υπολοίπου των τραπεζικών της λογαριασμών κατά την 31/12/2011 (σχετ 1).

Από τα προσκομιζόμενα σχετικά, ήτοι τα αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικ. ετών 2009-2012 και βάσει των οριζόμενων στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1259/22-12-2014 της ΓΓΔΕ, ως προς τα διαθέσιμα μετρητά που δύναται να έχει ο ελεγχόμενος, εκτός τραπεζικού

συστήματος, δεν προκύπτει υπόλοιπο ποσό που να δύναται ο προσφεύγων και η σύζυγος του να το διαθέτουν υπό μορφή μετρητών, εκτός τραπεζικού συστήματος, όπως αποδεικνύεται και από τον ακόλουθο πίνακα:

Οικονομικά Έτη	2012 €	2011 €	2010 €	2009 €
Υπόχρεος ΑΦΜ: .. Σύζυγος ΑΦΜ:... Συνολικά πραγματικά οικογενειακά εισοδήματα και συνολικές πραγματικές οικογενειακές δαπάνες βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1)				
Συνολικά Φορολογούμενα εισοδήματα	74.007,69	96.773,25	114.255,49	112.922,18
Αφορολόγητα και φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο	1.584,00	3.962,99	1.567,80	1.537,20
Χρηματικά ποσά από Δάνεια	100.000,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Οικογενειακών Εισοδημάτων	175.591,69	100.736,24	115.823,29	114.459,38
Συνολικές δαπάνες για αγορά ακινήτων	100.000,00	182.813,92	0,00	0,00
Συνολικές δαπάνες ενοικίων	8.160,00	7.184,00	6.696,00	6.546,00
Συνολικές δαπάνες για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων	59.014,58	0,00	710,32	47.788,05
Συνολικές δαπάνες για αγορά καταναλωτικών αγαθών	22.358,97	29.935,46	555,15	150,00
Συνολικά Έξοδα ιατρικής περίθαλψης	600,88	1.545,06	900,00	1.825,63
Υποχρεωτικές συνολικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	6.221,07	5.710,32	5.710,32	5.694,12
Δαπάνη δικηγόρου	0,00	1.289,03	0,00	0,00
Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημ. κλπ	0,00	0,00	200,00	150,00
Δαπάνες για ασφάλιστρα ζωής κλπ	281,78	0,00	1.421,76	0,00
Προκαταβολή επόμενου έτους	351,12	0,00	0,00	532,16
Συνολικοί Καταβληθέντες φόροι έτους	14.146,56	15.549,28	22.956,69	24.266,80
Σύνολο πραγματικών οικογενειακών Δαπανών βάσει δήλωσης	211.134,96	244.027,07	38.439,92	86.952,76
Διαθέσιμο Υπόλοιπο στη χρήση	-35.543,27	-143.290,83	77.383,37	27.506,62
Διαθέσιμο Υπόλοιπο προηγ. χρήσης	0,00	104.889,99	27.506,62	
Τελικό Διαθέσιμο Υπόλοιπο €	0,00	0,00	104.889,99	27.506,62

Με βάση τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ ως προς τα διαθέσιμα μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών, είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών και αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και οι λοιπές δαπάνες (πραγματικές όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνεται δε, ότι τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του, (ατομικών και κοινών), κατά την 31/12/2011 και αντίστοιχα κατά την 01/01/2012, ανέρχονται σε 31.968,07 €, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί των αυξήσεων των πληρωτέων λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του

Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1270/2013, *«εκ παραδρομής και ελλείψει της απαιτούμενης εμπειρίας και εξοικείωσης με τις εν λόγω φορολογικές διαδικασίες»*, στα έντυπα με το «Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», προκειμένου να συγκεντρωθούν πληροφορίες αναγκαίες στο φορολογικό έλεγχο, λανθασμένα κατά την 31.12.2012, δεν συμπληρώθηκε το ποσό των υποχρεώσεων που είχε η σύζυγος του σε προμηθευτές της κατά την 31-12-2011 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 882,20€ όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει και επικαλείται (Σχ. 4). Το υπόλοιπο των υποχρεώσεων που είχε σε προμηθευτές της κατά την 31-12-2012 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 4.178,51€, όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους, και κατ' επέκταση, ποσό 3.296,31€ αποτελεί τη μεταβολή των πληρωτέων λογαριασμών της και το οποίο θα έπρεπε, σε κάθε περίπτωση, να έχει ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της μεταβολής των διαθεσίμων σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας. Επίσης εκ παραδρομής δεν συμπληρώθηκε το ποσό των υποχρεώσεων που είχε ο προσφεύγων σε προμηθευτές του κατά την 31-12-2011 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 988,66 €, όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει και επικαλείται (Σχ. 5). Το υπόλοιπο των υποχρεώσεων που είχε σε προμηθευτές του ο προσφεύγων κατά την 31-12-2012 και το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 2.062,60€, όπως προκύπτει και από τις σχετικές καρτέλες τους και επομένως ποσό 1.073,94€ αποτελεί τη μεταβολή των πληρωτέων λογαριασμών του και το οποίο θα έπρεπε να έχει ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της μεταβολής των διαθεσίμων σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, με το άρθρο 10 της ΠΟΛ 1270/24-12-2013 της ΓΓΔΕ παρέχεται η δυνατότητα κατάθεσης διορθωτικών εντύπων. Τα σημεία δε που τροποποιεί - διορθώνει ο ελεγχόμενος, στα ως άνω έντυπα θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα, δεδομένου ότι, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν οι καρτέλες αναλυτικών καθολικών των προμηθευτών του προσφεύγοντος με υπόλοιπα λογαριασμών, ως ακολούθως:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2011 €	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2012 €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
...	0,00	310,05	310,05
..	0,00	85,63	85,63
.	99,38	0,00	-99,38
...	889,28	1.666,92	777,64
ΣΥΝΟΛΑ			1.073,94

Επίσης, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν οι καρτέλες αναλυτικών καθολικών των προμηθευτών της συζύγου του προσφεύγοντος, . ., με υπόλοιπα λογαριασμών, ως ακολούθως:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2011 €	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2012 €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
.	0,00	2.255,21	2.255,21
...	485,35	599,83	114,48
..	0,00	333,52	333,52
...	396,88	0,00	-396,88
...	0,00	990,15	990,15
ΣΥΝΟΛΑ			3.296,48

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος ισχυριζόμενη ότι «ο τρόπος τήρησης των βιβλίων δεν παρέχει τέτοιου είδους πληροφόρηση». Με βάση τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6 της ΠΟΛ 1050/2014 και στα πλαίσια που καθορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4174/2013, η ελεγκτική αρχή είχε τη δυνατότητα να το εξακριβώσει από πληροφορίες τρίτων, (των προμηθευτών) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, δεδομένου ότι η πλειονότητα των προμηθευτών τους τηρούσε υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας. Συνεπώς στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός ως προς το ποσό των **4.370,42 €** (3.296,48+1.073,94). Το ως άνω ποσό θα συμπεριληφθεί στην αριστερή στήλη του ισοζυγίου «Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», γραμμή 10 «**10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών**».

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί του ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το ποσό του διμηνιαίου επιδόματος τέκνων από τον ΟΓΑ, καθώς και τους τόκους καταθέσεων με τις έμμεσες τεχνικές

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα βεβαίωση του Ο.Γ.Α. – Γενική Δ/ση Ασφάλισης-Κλάδος ΣΤ' Οικογενειακών επιδομάτων, βάσει της οποίας η σύζυγος του έλαβε για παροχές οικογενειακών επιδομάτων (επίδομα τρίτου παιδιού), στο έτος 2012 το ποσό των 880,00 €. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται

αποδεκτός κατά το ως άνω ποσό. Το ως άνω ποσό θα συμπεριληφθεί στην αριστερή στήλη του ισοζυγίου «Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ», γραμμή 9 «9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη».

Σημειώνεται ότι το ποσό αυτό είχε την υποχρέωση η σύζυγος του να το συμπεριλάβει στον ΚΩΔ 660 (Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2012, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα κλπ) του πίνακα 6.-ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ-ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1), του οικείου οικ. έτους και δεν το έπραξε. Το ως άνω ποσό υπόκειται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, για έσοδα από πιστωτικούς τόκους που έλαβε αυτός και η σύζυγος του κατά τη χρήση 2012, ύψους 7,29 €, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις από τις τράπεζες. Επίσης δε δηλώθηκαν ως είχαν υποχρέωση στους ΚΩΔ 659 και 660 αντίστοιχα, της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1), του οικείου οικ. έτους.

Βάσει των ανωτέρω, το συνολικό οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με τη μέθοδο της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2012 €	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2012 €
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	31.968,07	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	28.756,15
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	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
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	150.359,14	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκών στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	103.024,44
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	44.420,10

9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	880,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	417,63
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	4.370,42	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	438,15
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	32.403,46
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	187.578,63	ΣΥΝΟΛΟ	209.459,93

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ €
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	187.578,63
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	209.459,93
Υπόλοιπο	-21.881,30

Η ως άνω διαφορά ποσού 21.881,30 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, κατανέμεται μεταξύ της προσφεύγουσας και του συζύγου της, με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα, ως ακολούθως:

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ			
	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΥΛΗΣ
	17.384,86	35	7.658,46
...	32.277,84	65	14.222,84
ΣΥΝΟΛΑ	49.662,44	100	21.881,30 €

Βάσει των ανωτέρω η προκύπτουσα διαφορά στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, ως προς την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, διαμορφώνεται στο ποσό των **7.658,46 €**.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού των πρόσθετων φόρων/προσαυξήσεων ανακρίβειας στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την χρήση 2012

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του καταλογίστηκαν πρόσθετοι φόροι/προσαυξήσεις ανακρίβειας, στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τη χρήση 2012.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται βάσιμα για τον ακόλουθο λόγο:

Επειδή με την εγκύκλιο **ΔΕΑΦ Α 1176363 ΕΞ 23-11-2018** της ΑΑΔΕ, με θέμα (Μη υπολογισμός κυρώσεων στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, κατά την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή κατά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «*Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:*

«1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12Α 1132102 ΕΞ 2012/24.9.2012

έγγραφό μας, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997 στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και του τέλους επιτηδεύματος, όταν υποβάλλονται εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ομοίως και κατά τον υπολογισμό του πρόστιμου που επιβάλλεται στις δηλώσεις που υποβάλλονται στο πλαίσιο του ν. 4512/2018, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ των χρεωστικών ποσών ανά ΚΑΕ φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτ/μου και όχι στη διαφορά των ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης (σχετ. το ΔΕΑΦ Α 1138641 ΕΞ 2018/21.9.2018 έγγραφό μας).

2. Τέλος, οι ως άνω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης και κατά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η ΔΕΛ Α 1 1053230 ΕΞ 2014/27-3-2014 (Β' 812) Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. και η ΠΟΛ. 1197/2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β' 4385/2017 και Β' 437/2018)).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **21/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του ..» με **ΑΦΜ ..** και την **τροποποίηση της** με αριθμό **../18-12-2018** οριστικής πράξης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ως προς το εισόδημα που επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, το οποίο διαμορφώνεται στο ποσό των 25.043,32 € καθώς και τη διαγραφή του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην ως άνω εισφορά αλληλεγγύης, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ:

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	17.384,86	26.881,31	25.043,32	7.658,46
Ποσό Εισφοράς	173,85	537,63	500,87	327,02
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013 στην εισφορά	0,00	341,23	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	173,85	878,86	500,87	327,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	327,02 €			

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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