



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/01/2025

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

Αριθμός απόφασης: 05

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αριθ.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α § 1 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

β) της υπ' αριθ.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α § 1 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020

γ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

δ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

ε) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019

στ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α §1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (περιοδεύοντα έμπορο ειδών ιματισμού και συναφών ειδών), πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πραγματοποιηθείσες χονδρικές πωλήσεις συνολικής αξίας 740,00€ (καθαρής αξίας 596,78€ πλέον Φ.Π.Α 143,22€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 4, 5, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α §1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου για

πραγματοποιηθείσα χονδρική πώληση συνολικής αξίας 100,00€ (καθαρής αξίας 80,65€ πλέον Φ.Π.Α 19,35€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 4, 5, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 56.140,42€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 28.070,21€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 14.353,27€, ήτοι συνολικό ποσό 98.563,90€, κατόπιν α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 174.921,18€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, β) προσδιορισμού της φορολογικής ζημίας της επιχείρησής του στο ποσό των 7.448,56€ έναντι δηλωθέντων κερδών ύψους 7.198,03€.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 18.379,47€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 9.189,74€, ήτοι συνολικό ποσό 27.569,21€, κατόπιν α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 55.101,22€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, β) προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της επιχείρησής του στο ποσό των 7.746,55€ έναντι δηλωθέντων κερδών ύψους 6.664,70€.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση κατά 143,24€ (από 54.805,81€ σε 54.662,57€) κατόπιν προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 596,78€ και κατ' επέκταση του Φ.Π.Α. εκροών κατά 143,24€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ισόποσης αξίας.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε φόρος 1.926,21€ κατόπιν α) μείωσης των φορολογητέων εκροών κατά 540,35€ και κατ' επέκταση του Φ.Π.Α. εκροών κατά 129,69€, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. ποσού 2.055,92€ εισροών ύψους 7.969,64€ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-33 του Ν. 2859/2000, γ) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 143,24€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ'

αρ./20.03.2023 εντολής του Προϊσταμένου της, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αρ.-21.06.2024 εντολή.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2020, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019, στο πλαίσιο των οποίων προέβη, μεταξύ άλλων, σε επισκόπηση των κινήσεων (πιστώσεων) των τραπεζικών του λογαριασμών, από την οποία προέκυψε, μετά την παροχή εξηγήσεων από τον ίδιο και τη δικαιολόγηση μέρους αυτών, προσαύξηση της περιουσίας του ύψους 174.921,18€ στο φορολογικό έτος 2019 και 55.101,22€ στο φορολογικό έτος 2020.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Υφίστανται παρατυπίες στην έκδοση και κοινοποίηση της εντολής ελέγχου οι οποίες επιφέρουν ακυρότητα της διαδικασίας ελέγχου.
- 2) Οι εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και ΦΠΑ ν.2859/2000, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες και αναιτιολόγητες. Οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δικαιολογούνται πλήρως.
- 3) Η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης είναι παράνομη
- 4) Τα πρόστιμα του 50% επί της διαφοράς του φόρου στις πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που του επιβλήθηκαν, παραβιάζουν τον κανόνα NE BIS IN IDEM.
- 5) Μη νόμιμη η καταλογισθείσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο φορολογικό έτος 2019 , διότι εκλείπει πλέον ο δικαιολογητικός σκοπός για την επιβολή της. Παραβιάζεται η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της φορολογικής ισότητας. Αντισυνταγματική η επιβολή, κατ' επίκληση της μη αναδρομικής εφαρμογής του φόρου.
- 6) Αντιφατική και αόριστη η αιτιολογία των πράξεων του Φ.Π.Α. Μη αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους. 2. Μόνο αν από τον μέχρι τότε έλεγχο προκύψει πιθανότητα ποινικώς κολάσιμης φοροδιαφυγής, κατά τους ειδικότερους όρους του άρθρου 79, περί αδικήματος φοροδιαφυγής, επιτρέπεται, με απόφαση του Διοικητή, κατόπιν εισήγησης του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, παράταση της διάρκειας του ελέγχου μέχρι οκτώ (8) ακόμη μήνες, από τη λήξη της προθεσμίας της παρ. 1. 3. Αν δεν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος εντός των προθεσμιών των παρ. 1 και 2, δεν επιτρέπεται

νέος έλεγχος που να καλύπτει το αντικείμενο της αρχικής εντολής, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία των παρ. 4 και 5 του άρθρου 27.....».

Επειδή στο άρθρο 84 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος».

Επειδή στο άρθρο 117 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την επιφύλαξη των παρ. 2 και 3, καθώς και των ειδικότερων διατάξεών του. 2. Τα άρθρα 10 και 11 και η παρ. 3 του άρθρου 12 ισχύουν από την 1η Σεπτεμβρίου 2024. 3. Το άρθρο 75 ισχύει από την 1η Οκτωβρίου 2024».

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, ως ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».

Επειδή στο άρθρο 25 του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος παρατυπίες που αφορούν την έκδοση και κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, οι οποίες, κατά την άποψή του, επιφέρουν ακυρότητα της διαδικασίας ελέγχου.

Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η με αριθμό/21-06-2024 εντολή, η οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκε, εκδόθηκε με σκοπό να "διασωθεί" η διαδικασία ελέγχου, δεδομένου ότι η αρχική εντολή είχε υπερβεί το χρονικό όριο του ενός έτους, όπως προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 5104/2024.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα

Ο προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης εξέδωσε την με αριθμό/20.03.2023 αρχική εντολή ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος, με διάρκεια ελέγχου έως τις 31.12.2025, η οποία του κοινοποιήθηκε στις 24.03.2023 με το με αρ. πρωτ. 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ΑΥΤ, ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ.ΕΞ2023ΕΜΠ-24.03.2023 έγγραφο.

Ακολούθως, στις 21.06.2024 εκδόθηκε η με αρ./21.06.2024 τροποποιητική εντολή, η οποία διαφοροποιήθηκε από την αρχική μόνο στο πεδίο της αιτιολογίας, όπου προστέθηκε η φράση "Προτεραιοποίηση 2024".

Επειδή η με αρ./21.06.2024 εντολή ελέγχου δεν αποτέλεσε νέα εντολή, αλλά αντικατάσταση της προηγούμενης, για λόγους εσωτερικής οργάνωσης και ορθής αποτύπωσης της αιτίας διενέργειας του ελέγχου. Τα ουσιώδη και κρίσιμα στοιχεία της εντολής (ελεγχόμενα φορολογικά αντικείμενα, ελεγχόμενες φορολογικές περίοδοι, διάρκεια ελέγχου) δεν τροποποιήθηκαν, ώστε να καθίσταται απαραίτητη η κοινοποίησή της στον προσφεύγοντα.

Επειδή η αρχική εντολή ελέγχου (...../20.03.2023) είχε εκδοθεί πριν τη δημοσίευση του ν. 5104/2024 (19.04.2024), και συνεπώς οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/2024 δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της διαδικασίας ελέγχου, λόγω παρατυπιών στην έκδοση και κοινοποίηση της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή στο άρθρο 29§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 86 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 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 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, ορίζονται τα εξής: «

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

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

....7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-

κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 08. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

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

περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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 σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη

σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει 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.....».

Επειδή από την ισχύουσα νομοθεσία και νομολογία καθίσταται σαφές ότι οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς δύνανται να οδηγήσουν στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση ανακρίβειας της δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις απαραίτητες πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη από τη φορολογική αρχή και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η αρμόδια φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2020, δυνάμει της με αρ. υπ' αρ./20.03.2023 εντολής του Προϊσταμένου της (όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αρ.-21.06.2024 εντολή), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στο πλαίσιο των οποίων προέβη, μεταξύ άλλων, σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και επεξεργασία των λογαριασμών του, με σκοπό τον προσδιορισμό των πρωτογενών πιστώσεων σε αυτούς. Σε ότι αφορά την αιτιολόγηση των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο προσφεύγων υπέβαλε στην φορολογική αρχή τα με αρ. πρωτ.ΕΙ2024ΕΜΠ-28.05.2024 &ΕΜΠ/30.07.2024

υπομνήματα παροχής εξηγήσεων, κατόπιν του με αρ. πρωτ. 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ.....ΕΞ2024ΕΜΠ-08/05/ αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 ν.5104/2024) και του υπ' αριθμ.269/2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 33 και 65 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024)–Κλήσης σε ακρόαση (αρ.6 ν.2690/1999) αντίστοιχα.

Αξιολογώντας η φορολογική αρχή τα υποβληθέντα υπομνήματα, σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τις απαντήσεις των τραπεζών, διαπίστωσε ότι για πιστώσεις συνολικού ποσού 174.921,18€ το έτος 2019 και ποσού 55.101,00€ το έτος 2020, δεν προσκομίστηκαν επαρκή δικαιολογητικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή προέλευσης τους και να αποδεικνύεται ότι έχουν φορολογηθεί και για το λόγο αυτό θεωρήθηκαν πρωτογενείς και φορολογήθηκαν ως αγνώστου πηγής.

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά που έχουν πιστωθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς του τα υπό κρίση έτη, προήλθαν από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών τα οποία είχαν φορολογηθεί στο παρελθόν και προκύπτουν από τον πίνακα που προσκομίζει. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι το συνολικό μη αναλωθέν εισόδημά του στις 31.12.2018 ανερχόταν σε 272.314,15€, εκ του οποίου ποσό 138.840,24€ αναλώθηκε το 2019 και 25.223,91€ αναλώθηκε το 2020.

Περαιτέρω, διατείνεται ότι η κατάθεση χρημάτων στον υπ' αρ. GR.....λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς πραγματοποιούνταν από τον συνδικαιούχο του λογαριασμού και πατέρα του, με σκοπό την αγορά ακινήτων από τον προσφεύγοντα. Τέλος, επαναλαμβάνει τις αιτιάσεις που είχε διατυπώσει και στον έλεγχο ότι οι πιστώσεις στον υπ' αρ. κοινό με την αδελφή του (.....) τραπεζικό λογαριασμό αφορούν την επιχείρησή της και όχι τον ίδιο.

Επειδή ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που συνυποβάλλει ο προσφεύγων αποτυπώνει την ανάλωση κεφαλαίων για την κάλυψη των ετήσιων αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και όχι τα πραγματικά χρηματικά διαθέσιμα. Η δυνατότητα του προσφεύγοντος να διαθέτει εις χείρας ρευστά διαθέσιμα από προηγούμενα έτη, επαληθεύτηκε από την φορολογική αρχή, η οποία προέβη στην σύνταξη πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος και τις πραγματικές δαπάνες, από τον οποίο διαπιστώθηκε αρνητικό υπόλοιπο για ανάλωση -338.470,26€.

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, 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 οποιοσδήποτε 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, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 Ν. 2961/2001 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή ή δωρεά χρηματικού ποσού η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο. Για την έναρξη και την λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του Α.Κ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 Α.Κ., η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής) μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιητική.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 361 του Α.Κ. κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του πρώτου.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 43/2006, είναι επιτρεπτή η απόδειξη με τη συναγωγή τεκμηρίων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για άτυπη δωρεά μεταξύ των προσώπων που συνδέονται με συγγενικό δεσμό, όπως εν προκειμένω.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει να έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δήλωση φόρου δωρεάς/ γονικής παροχής χρημάτων με δωρεοδόχο τον πατέρα του με σκοπό την αγορά των ακινήτων. Αντιθέτως, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση τεκμηρίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη του τεκμηρίου της αγοράς τους.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιούνταν από τον προσφεύγοντα για πληρωμές (π.χ. ΕΦΚΑ, Δ.Ο.Υ., αγορές ακινήτων), χωρίς να υπάρχουν κινήσεις που να αφορούν τον έτερο δικαιούχο, ο οποίος από το 2012 είναι συνταξιούχος. Επιπλέον δεν προσκομίζονται στοιχεία που να επιβεβαιώνουν ότι καταθέτης των επίμαχων πιστώσεων ήταν ο πατέρας του, Η προσκόμιση της κίνησης του υπ' αρ. λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας του πατέρα του δεν επαρκεί ώστε να επιβεβαιώσει τον εν λόγω ισχυρισμό Αντίθετα στο αρχικό υπόμνημα που είχε κατατεθεί στην φορολογική αρχή ο προσφεύγων ισχυριζόταν ότι ο ίδιος ήταν ο καταθέτης των χρημάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα χρήματα που πιστώθηκαν στον λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς προήλθαν από οικονομίες προηγούμενων ετών του πατέρα του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό περί αυθαίρετης κρίσης της φορολογικής αρχής σχετικά με την κατανομή των μη αιτιολογημένων πιστώσεων, οι οποίες αφορούν τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό GR..... που τηρείται στην τράπεζα EUROBANK και συνδέεται με την αδερφή του,, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η φορολογική αρχή προέβη σε αξιολόγηση των πιστώσεων

χωρίς επαρκή δικαιολογητικά και κατένειμε ισομερώς αυτές στους δύο συνδικαιούχους ελλείψει στοιχείων που να αιτιολογούν έτερο καταμερισμό.

Επειδή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης σε θέματα φορολογίας, και ειδικότερα αναφορικά με την προσαύξηση της περιουσίας, βασίζεται στην αρχή ότι το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη αποκρυβείσας ύλης ή φορολογητέων εισοδημάτων. Όμως, σε περιπτώσεις προσαύξησης περιουσίας (π.χ. καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα), η νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) επιτρέπει τη μεταφορά του βάρους της απόδειξης στον φορολογούμενο. Συνεπώς, δεδομένου ότι από το ισχύον νομικό πλαίσιο και τη νομολογία αναγνωρίζεται ότι σε περιπτώσεις προσαύξησης περιουσίας χωρίς επαρκή αιτιολόγηση, ο φορολογούμενος φέρει την υποχρέωση να αποδείξει ότι τα ποσά αυτά δεν συνιστούν αδήλωτο εισόδημα.

Επειδή η υπ' αρ.2024 απόφαση της υπηρεσίας μας που επικαλείται ο προσφεύγων εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά υπόθεσης, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό κρίση υπόθεσης και ως εκ τούτου το σκεπτικό αυτής δεν τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση.

Επειδή ο προσφεύγων ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου, αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με τις αδικαιολόγητες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (Ν. 4172/2013), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους. Οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παράνομης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που

πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής ο κανόνας NE BIS IN IDEM, και ως εκ τούτου θα έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 100,00€ ως ευνοϊκότερη κύρωση.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επέβαλε το προβλεπόμενο πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (ο οποίος κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013), ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου που ίσχυε τόσο κατά το χρόνο τέλεσης της φορολογικής παράβασης όσο και κατά το χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ) του Ν. 5104/2024 και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Επειδή το πρόστιμο των 100,00€ προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4987/2022, το οποίο αφορά διαφορετικές περιπτώσεις που δεν άπτονται της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 43^A του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό. 2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του

άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

4.α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013: «49. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. 50. Για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.»

Επειδή με την υπ' αριθμό 2563/2015 Απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 10), διευκρινίζεται: «Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στη παράγραφο 5 ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τις διατάξεις αυτές σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους. Περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι, συγκεκριμένα, η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531, 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2469-2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ.). Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται επίσης ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει

εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε όμως υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία φορολογικών στοιχείων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (βλ. ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 3348-9/2005 επταμ., 2972, 2974/2001 επταμ.)»

Με τη σκέψη 12, διευκρινίζεται: « 12. Επειδή, όσον αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 29 ν. 3986/2011, αυτή επιβάλλεται σε φορολογούμενους με εισόδημα που υπερβαίνει ένα κατώτερο χρηματικό όριο, και που, επομένως, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, έχουν και μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και μπορούν, ως εκ τούτου, να συμβάλλουν, αυτοί και όχι οι μειωμένου εισοδήματος συμπολίτες τους, στην κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών της χώρας. Η εισφορά επιβάλλεται «με δεδομένη την εξόχως δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας, με το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα και το υπέρογκο δημόσιο χρέος και με γνώμονα το δημοσιονομικό συμφέρον της χώρας» και προς τον σκοπό της άμεσης αντιμετώπισης της εν λόγω δημοσιονομικής κατάστασης με συμμετοχή κάθε πολίτη στην προσπάθεια αυτή και ανάλογα με την ικανότητά του να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη.

Συνεπώς, πρόκειται για οριστική χρηματική παροχή προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και παρέχεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ήτοι προς εξυπηρέτηση γενικότερου κρατικού σκοπού, η οποία, ενόψει των εννοιολογικών αυτών χαρακτηριστικών της, συνιστά φόρο (βλ. ΣτΕ 1972/2012 Ολομ.). Εξάλλου, όπως ελέχθη (σκέψη 7), αντικείμενο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011, το «ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα» των φυσικών προσώπων των οικονομικών ετών 2011-2015, «πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο».... Από τις διατυπώσεις αυτές του ανωτέρω άρθρου, συνάγεται ότι οι έννοιες του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος, επί των οποίων επιβάλλεται η εισφορά, λαμβάνονται όπως έχουν παγίως καθορισθεί από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Τούτο προκύπτει, περαιτέρω, και από την πρόβλεψη της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ότι η εισφορά βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ όπου ο νομοθέτης θέλησε να διαφοροποιηθεί από το σύστημα του εν λόγω Κώδικα το όρισε ρητώς, όπως στις ανωτέρω περιπτώσεις των εξαιρουμένων από την βάση επιβολής της εισφοράς εισοδημάτων και στην περίπτωση του εδ. β' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου 29 με την οποία απέκλεισε, κατά τον καθορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος", την εφαρμογή του άρθρου 19 του κώδικα αυτού, ήτοι την κάλυψη με παραστατικά στοιχεία της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τελικώς προσδιορισθέντος βάσει της ετήσιας (τεκμαρτής) δαπάνης. Συνεπώς, το άρθρο 1 παρ. 1 εδ. β' της προσβαλλομένης αποφάσεως, που ορίζει ότι: «Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα εφαρμοστεί η ειδική εισφορά προκύπτει μετά από τη σύγκριση των τεκμηρίων του

άρθρου 16 [του Κ.Φ.Ε.] και του εισοδήματος (δηλωθέν όλων των πηγών και αφορολόγητα), λαμβάνοντας το μεγαλύτερο από αυτά» περιγράφει απλώς την προβλεπόμενη σχετικώς στο νόμο (Κ.Φ.Ε και ν. 3986/2011 - άρθρο 29) διαδικασία και δεν καθορίζει το πρώτον το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επομένως, τα προβαλλόμενα ότι η επίδικη εισφορά έχει επιβληθεί με νομοθετική διάταξη αόριστη ως προς τον καθορισμό του αντικειμένου της, καθώς δεν προσδιορίζεται επακριβώς στο νόμο η έννοια του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος επί του οποίου επιβάλλεται, το οποίο προσδιορίζεται το πρώτον με την ανωτέρω διάταξη της προσβαλλόμενης κανονιστικής απόφασης, κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος), πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα».

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, η φορολογική αρχή υπολόγισε και επέβαλε ορθά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 14.353,27€, επί του μη δηλωθέντος εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Η επιβολή της εισφοράς αφορούσε τα εισοδήματα μέχρι και το φορολογικό έτος 2019, δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 καταργήθηκε με τις παρ. 49 & 50 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική

απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή στο άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η

παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18».

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. στερούνται αυτοτελούς αιτιολογίας.

Επειδή η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α., προσδιορίζοντας τόσο τις φορολογητέες εκροές όσο και τις φορολογητέες εισροές, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη και τις διαπιστώσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στα υπό κρίση έτη, όπως αυτές προέκυψαν από τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και εισοδήματος. Συνέταξε δε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συνιστά και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	250,00€

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	250,00€

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	56.140,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	28.070,21€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.353,27€
Σύνολο φόρου για καταβολή	98.563,90€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	18.379,47€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	9.189,74€
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.569,21€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Μείωση υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	143,24€

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Φόρος προς καταβολή	1.926,21€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.