



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ.Κώδικας : 104 40 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Αθήνα: 19-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 1622

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, με διεύθυνση έδρας τη Λεωφ., κατά: α) της με αριθ./**19-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018** και β) της με αριθ./**19-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η τροποποίηση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την με ID εισερχ./30-04-2025 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων

του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της με αριθ./08-04-2025 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αριθ. πρωτ./17-04-2025 συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα αυτού.

9. Το υπ' αριθ./16-05-2025 Υπόμνημα.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, 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./**19-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2018**, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους **212.022,72€**, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού **106.011,36€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **61.520,33€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **379.554,41€**.

Με την υπ' αριθμ./**19-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2019**, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους **592.696,63€**, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού **296.348,32€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **177.700,30€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **1.066.745,25€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από **19-12-2024** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ...../19-04-2024 εντολής του Προϊσταμένου του για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15§3 του ΚΦΔ που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώθηκαν πιστώσεις που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως «πρωτογενείς καταθέσεις». Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το από **27/06/2024** Υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν την κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθ./**15-11-2024** Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου προκειμένου να αιτιολογήσει τις τραπεζικές αυτές κινήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει **προσαύξηση της περιουσίας** του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013**, για τη **χρήση 2018** στο ποσό των **642.493,08 €** και για την **χρήση 2019** στο ποσό των **1.796.050,39 €**.

Τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων τα οποία δε δικαιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 4987/2022, ανέρχονται συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2018-31/12/2018

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 – ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΣΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ

Α/Α	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	23/01/2018	.....	11.254,92	.....
2	02/03/2018	.....	111.370,98	.....
3	06/04/2018	.....	107.648,73	.....
4	23/05/2018	.....	93.978,43	.....
5	13/07/2018	.....	100.603,62	.....
6	28/08/2018	.....	104.849,28	.....
7	15/11/2018	.....	106.467,32	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	636.173,28	

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 – ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑΣ ΑΠΟ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ

Α/Α	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
2	04/01/2018	.....	1.500,00	.....
8	27/02/2018	.....	719,80	.....
12	23/03/2018	.....	1.500,00	.....
28	09/08/2018	.....	600,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	4.319,80	

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 – ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΣΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΥΠΡΟΥ

Α/Α	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	21/09/2018	.....	20.000,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	20.000,00	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2019-31/12/2019

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 – ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΣΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ

Α/Α	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	14/01/2019	.....	100.000,00	.....
2	26/02/2019	.....	100.000,00	.....
3	16/04/2019	.....	100.000,00	.....

4	28/06/2019	.....	700.000,00	.....
5	10/07/2019	.....	100.000,00	.....
6	09/09/2019	.....	100.000,00	.....
7	23/10/2019	.....	106.047,43	.....
8	11/11/2019	.....	100.804,36	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	1.406.851,79	

ΠΙΝΑΚΑΣ 5 – ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΣΤΗΝ ΤΡΑΠΕΖΑ

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	18/07/2019	.....	300.000,00	.....
2	22/07/2019	.....	1.000,00	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	301.000,00	

ΠΙΝΑΚΑΣ 6 – ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑΣ ΑΠΟ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	29/01/2019	.....	171,31	.....
2	29/01/2019	.....	3.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
4	29/01/2019	.....	171,31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
7	01/04/2019	.....	500,00	.....
8	05/04/2019	.....	40.000,00	.....
9	05/04/2019	.....	40.000,00	.....
16	04/07/2019	.....	330,00	.....
23	04/10/2019	.....	1.336,54	.....
31	03/12/2019	.....	2.689,40	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	88.198.60	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και τα συμπληρωματικά υπομνήματα αιτείται την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, μόνο ως προς συγκεκριμένες πιστώσεις, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Για τις υπ' αριθ. 2-3 και 5-7 πιστώσεις του Πίνακα 1, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ύψους 530.939,93€ και για τις υπ' αριθ. 1-3 και 5-7 πιστώσεις του Πίνακα 4, για το φορολογικό έτος 2019, συνολικού ύψους 606.047,43€, ισχυρίζεται ότι αποτελούν τμηματικές επιστροφές του αρχικού δανείου που έδωσε το 2015 στην εταιρεία συμφερόντων τουαπό διαθέσιμο κεφάλαιο που κατείχε

εις χείρας του από εισοδήματα (μερίσματα ναυτιλιακής εταιρείας) προηγούμενων ετών (1985-2000).

- 2) Για την υπ' αριθ. 4 πίστωση του Πίνακα 4, συνολικού ύψους 700.000,00€ και για την υπ' αριθ. 1 πίστωση του Πίνακα 5, για το φορολογικό έτος 2019, συνολικού ύψους 300.000,00€, ισχυρίζεται ότι αποτελούν πιστώσεις σε εκτέλεση των από 19-06-2019 και 03-07-2019 δανειακών συμβάσεων που σύναψε με την εταιρεία και τα οποία ουσιαστικά ελήφθησαν αντί επιστροφής κεφαλαίου με την εγγύηση του αρχικού δανείου του έτους 2015, τμήμα του οποίου ήταν ακόμα διαθέσιμο στην εταιρεία και δεν είχε επενδυθεί.
- 3) Οι εξηγήσεις του που επιβεβαιώνονται από τις ροές κεφαλαίων, συνοδεύονται από αξιόπιστα στοιχεία που επιβεβαιώνουν τα γεγονότα και τις έννομες σχέσεις (δάνεια και επιστροφές) που επικαλείται (τραπεζικά εμβάσματα με αιτιολογίες, συμφωνητικά και λογιστικές εγγραφές που υπογράφονται από ορκωτούς ελεγκτές). Τα ως άνω στοιχεία είναι συνεπή με τους ισχυρισμούς του και σε συμφωνία μεταξύ τους, παραθέτοντας νομολογία του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (ΔΕφΑθ 168/2018) και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1802/2024, ΣτΕ 1287/2024).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τα κάτωθι:

- Την με αρ. πρωτ. /10-02-2016 Βεβαίωση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής με την οποία βεβαιώνεται ότι η εταιρεία με έδρα τον διαχειρίστηκε πλοία υπό Ελληνική σημαία, τα οποία αναγράφονται αναλυτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67, Α.Ν. 378/68 & Ν.27/75 και έχει λάβει άδεια εγκατάστασης γραφείου στην Ελλάδα και την από 20-06-2014 βεβαίωση της εταιρείας (Σχετ. 1)
- Εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2011. (Σχετ. 2)
- Πίνακα μη αναλωθέντος κεφαλαίου ετών 2011-2015 (Σχετ. 2^Α)
- Αντίγραφο του από 30-09-2015 τραπεζικού εμβάσματος/αποδεικτικά χρέωσης του λογαριασμού του. (Σχετ. 3)
- Αντίγραφο της από 25-08-2015 Σύμβασης δανείου με την εταιρεία (Σχετ. 4)
- Τα από 30-09-2015 και 31-10-2015 Αποσπάσματα κίνησης λογαριασμού της εταιρείας (Σχετ. 5)
- Την με αριθ. 013/ΚΑ/1537 δήλωση των ορκωτών λογιστών με την επωνυμία που ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας (Σχετ. 6)
- Καρτέλα λογιστικών εγγραφών παρακολούθησης του δανείου (Σχετ. 7 , 15, 16)
- Πιστοποιητικό Συνέχισης της Εταιρείας (Σχετ. 8)
- Αντίγραφα των από 19-06-2019 και 03-07-2019 συμβάσεων δανείου μεταξύ του προσφεύγοντος (δανειζόμενου) και της εταιρείας (δανειστή) (Σχετ. 9-10)
- Λίστα των κρατών που έχουν υπογράψει τη συμφωνία του ΟΟΣΑ για διοικητική συνεργασία και ανταλλαγή πληροφοριών. (Σχετ. 14)
- Τραπεζικά αποδεικτικά πληρωμής με παραλήπτη τον ίδιο και ένδειξη «μερική αποπληρωμή δανείου» (Σχετ. 17-25)
- Τις από 09-12-2024 και 19-12-2024 Βεβαιώσεις των ορκωτών λογιστών με την επωνυμία που ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της Κυπριακής πλέον εταιρείας (Σχετ. 26-27)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ορίζεται:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του Ν. 4987/2022, προβλέπεται 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, στο με αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

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

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλάγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν

εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/2015).

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, 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 προσαύξησή 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.

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.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσί-

ας 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. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

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

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

αποδείξεων σε βάρος του.

.....
5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:
5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

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

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : «(Α) ...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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε έγγραφα και δικαιολογητικά ως αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω, ορισμένα εκ των οποίων κρίθηκαν ως νέα στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από τις αιτιολογημένες Απόψεις της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, μέρος των ανωτέρω προσκομιζόμενων στοιχείων δεν είχαν τεθεί στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από 19/12/2024 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την υπ' αριθ./08-04-2025 Πράξη προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της Υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και μας διαβίβασε τη με ID εισερχ./30-04-2025 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, στην οποία η θέση του ελέγχου διαμορφώνεται ως κάτωθι:

«Οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου αναφορικά με τη δικαιολόγηση των καταλογισθέντων από τον έλεγχο πιστώσεων κρίνονται ανπιφατικοί και αβάσιμοι.

Αντιφατικοί διότι από τη μία διατείνεται περί της οικονομικής δυνατότητας που είχε από εισοδήματα (μερίσματα ναυτιλιακής εταιρίας) προηγούμενων ετών (1985-2000) , από την άλλη επικαλείται την επιστροφή δόσεων δανείου που ισχυρίζεται ότι είχε χορηγήσει σε εταιρία δικών του συμφερόντων το 2015 ποσού 3.100.000 PST από ισόποσο δάνειο που έλαβε για το σκοπό αυτό από ελβετική τράπεζα. Συνεπώς δεν ισχυρίζεται ότι το ποσό που έδωσε ως δάνειο προέρχεται

από «εις χείρας του χρήματα παρελθόντων ετών» αλλά από δάνειο που χορήγησε η ελβετική τράπεζα. Εξάλλου, η κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό στην Ελβετία δεν φαίνεται να γίνεται από τον ίδιο.

Αβάσιμοι διότι τα στοιχεία που προσκόμισε δεν αποδεικνύουν «τη ροή του χρήματος» που εισέπραξε από το έτος 1985 (εποχή των πρώτων μερισμάτων έως και την περίοδο του ελέγχου).

Αναλυτικότερα:

❖ Αναφορικά με τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου περί της δυνατότητας ύπαρξης εισοδήματος παρελθόντων ετών και ανάλωσης κεφαλαίου.

Με την ΠΟΛ. 1106/2014 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, «όταν το μέρισμα καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ίδιου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα). Το βάρος της απόδειξης της σχέσης του δικαιούχου - φυσικού προσώπου με το νομικό πρόσωπο φέρει αποκλειστικά ο δικαιούχος. είτε με υπεύθυνη δήλωσή του είτε με βεβαίωση του νομικού προσώπου που λαμβάνει το μέρισμα. Στην βεβαίωση λήψης του μερίσματος, που εκδίδει η διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα, αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας. Σε αυτήν την περίπτωση, η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια, αντικαθιστά την βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α' της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του ν.4141/2013.

1.Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/ 1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρισμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ.) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα.

(β) Στην περίπτωση που το μέρισμα καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.

(γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή.

Ο φορολογούμενος (φυσικό πρόσωπο) για να δικαιολογήσει αντικειμενική δαπάνη (τεκμήρια διαβίωσης) ή δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με μερίσματα που λαμβάνει από πλοιοκτήτριες εταιρείες, είτε απευθείας από αυτές είτε μέσω διαχειρίστριας εταιρείας, είναι απαραίτητο να προσκομίζει στη Δ.Ο.Υ. τα δικαιολογητικά που ορίζονται στο άρθρο 44 του Ν. 4141/2013, μεταξύ των οποίων και αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος και μόνο για το ποσό που θέλει να καλύψει. Επίσης, στην περίπτωση που τα εισαχθέντα μερίσματα αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου δυνάμει των σχετικών διατάξεων, ο φορολογούμενος (φ.π.), δικαιούχος, φέρει το βάρος απόδειξης της σχέσης αυτής. Το εν λόγω, όμως, ποσό των μερισμάτων αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου και δηλώνεται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Ο ελεγχόμενος με την με αριθ. πρωτ./10-02-2016 Βεβαίωση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής βεβαιώνει ότι «η εταιρεία» έχει λάβει άδεια εγκατάστασης γραφείου στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67, Α.Ν. 378/68 και Ν.27/75 από το έτος 1975 έως και την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης αναφέροντας τα πλοία που δήλωσε ο εκπρόσωπος της εταιρείας (βάσει υπεύθυνης δήλωσης) ότι διαχειρίστηκε την ως άνω περίοδο. Βάσει της από 20-06-2014 βεβαίωσης της ως άνω εταιρείας, φέρεται να έχουν δοθεί στον ελεγχόμενο μερίσματα και λοιπά έσοδα από την υπεραξία πώλησης πλοίων, από το 1985 έως και το 2000, συνολικού ποσού 3.848.752\$ (2.960.578,00 ισοτιμία σε ευρώ) τα οποία εμβάσθηκαν σε λογαριασμούς που υπέδειξε ο ελεγχόμενος, χωρίς να αναφέρει σε ποιο/α τραπεζικό/ά ίδρυμα/τα έγιναν οι εν λόγω μεταφορές και το χρόνο μεταφοράς.

Ο ελεγχόμενος δεν υπέδειξε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για το πότε έλαβε τα ποσά που αναγράφονται στην βεβαίωση της, λαμβάνοντας υπόψη ότι αφορά προγενέστερα έτη (1985-1999) ούτε προκύπτει τραπεζική μεταφορά των εν λόγω χρημάτων (μοναδική βεβαίωση συναλλάγματος) ούτε και τα στοιχεία των πλοίων (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ.) από την εκμετάλλευση του οποίων προέκυψε το σχετικό μέρισμα.

Ο ελεγχόμενος, στην τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αριθ./22-04-2016 του οικονομικού έτους 2011 (χρήση 01/01-31/12/2010) η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 22/04/2016, συμπεριέλαβε το ποσό των 2.960.578,00 Ευρώ το οποίο δεν υπόκειται σε φορολογία βάσει του άρθ. 2 παρ. 1 του ΑΝ 27/75 περί φορολογίας πλοίων, έχοντας ως αποδεικτικό στοιχείο την βεβαίωση από τηνμε ημερ. 20/06/2014. Ο ελεγχόμενος για τα έτη 2010-2013 δεν έχει επιλέξει τον κωδικό 029 στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος με τις οποίες ενημερώνει την Φορολογική αρχή για καταθέσεις & και ύπαρξη ακινήτων στην αλλοδαπή.

Από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος των ετών 2014 έως **2018** δεν προκύπτει ο ελεγχόμενος να έχει τόκους από τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής ενώ οι τόκοι που έχει λάβει από την ημεδαπή αποτυπώνονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΤΟΚΟΙ ΗΜΕΔΑΠΗΣ	ΤΟΚΟΙ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ
2014	147,04	0,00
2015	36,37	0,00

2016	9,43	0,00
2017	10,04	0,00
2018	9,15	0,00

Από τις ανωτέρω διαπιστώσεις παραμένει άγνωστο πότε και που εμβάσθηκαν το ποσό ή τα ποσά που αναφέρει ο ελεγχόμενος καθώς δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προκειμένου να προκύπτει βέβαιη ημερομηνία για την μεταφορά του εν λόγω ποσού και κατά συνέπεια ο Πίνακας ανάλωσης Κεφαλαίου που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν απεικονίζει τα ορθά ποσά καθώς δεν προκύπτει βέβαιη ημερομηνία είσπραξης μέσω τραπεζής των εν λόγω ποσών ώστε να μπορεί να χρησιμοποιήσει τα χρήματα αυτά για να καλύψει τις ανάγκες του. Σημειώνουμε ότι η προσκομισθείσα βεβαίωση φέρει ημερομηνία έκδοσης δεκατεσσάρων (14) ετών μετά την τελευταία ημερομηνία χορήγησης μερισμάτων (2000) ήτοι στο τελευταίο έτος της ισχύουσας τότε 15ετούς παραγραφής για να μπορεί να την επικαλεστεί ο ελεγχόμενος στο μέλλον (όπως και το έκανε). Τέλος, η ημερομηνία που υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση όπως και το περιεχόμενο αυτής δεν μπορούν να γίνουν δεκτά αναφορικά με το έτος που αφορούν καθώς δεν αποτελούν εισοδήματα τους έτους 2010 αλλά των ετών 1985-2000 όταν έπρεπε να συμπεριληφθούν στις αντίστοιχες δηλώσεις). έτη για τα οποία είχε παρέλθει (παραγραφεί) το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος από τον ελεγχόμενο και διενέργειας ελέγχου αυτών από τη φορολογική διοίκηση.

Συνεπώς δεν γίνονται δεκτές οι αιτιάσεις του από τον έλεγχο.

❖ **Αναφορικά με τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου περί πιστώσεων που αφορούν σε ποσά επιστροφής δανείου που είχε χορηγήσει σε εταιρία ιδίων συμφερόντων στην αλλοδαπή.**

Στο πλαίσιο του ελέγχου, ο ελεγχόμενος προσκόμισε την από 25/08/2015 Σύμβαση δανείου μεταξύ του ιδίου και της, με έδρα τα σύμφωνα με την οποία η οντότητα προκειμένου να αγοράσει ακίνητο στο Λονδίνο αξίας 11.650.000,00 PST με πρόσθετα έξοδα 675.000,00 PST, έλαβε δάνειο από τον ελεγχόμενο, ο οποίος είναι και μέτοχος, ποσού 3.100.000,00 PST. Σύμφωνα με τη δήλωση των ορκωτών λογιστών με Ref./14-01-2025 **δεν υπάρχουν στοιχεία για την αγορά των ακινήτων, αλλά ούτε και αντίγραφο των πληρωμών προκειμένου να επαληθευτούν οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου.**

Σύμφωνα με τα έγγραφα που προσκόμισε ο ελεγχόμενος το εν λόγω δάνειο καταβλήθηκε από τον λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος στην Ελβετική Τράπεζαστις 30/09/2015 ποσού 3.100.000,00 PST. Ο ελεγχόμενος προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού με IBAN για το έτος 2015 στο οποίο εμφανίζει μηδενικό υπόλοιπο και μηδενικές κινήσεις. Η μοναδική κίνηση ήταν η μεταφορά του δανείου προς την εμφανίζοντας αρνητικό υπόλοιπο -3.100.027,13 PST. Οι καταβολές των ποσών που φέρεται να δανείστηκε ο ελεγχόμενος, βάσει ως αριθ...../07-09-15 σύμβασης από την εν λόγω ελβετική τράπεζα πραγματοποιήθηκαν στις 07/09/2015 500.000,00 PST & 07/09/2015 2.600.000,00 PST. Να σημειωθεί ότι η ως άνω σύμβαση φέρει ημερομηνία υπογραφής από τον ελεγχόμενο στις 10/09/2015 δηλαδή μεταγενέστερα από την πρώτη καταβολή γεγονός που δεν συνάδει με την τραπεζική πρακτική καθώς η εκταμίευση της 1ης δόσης γίνεται μετά την υπογραφή της σύμβασης δανείου και όχι πριν την υπογραφή και από τα δύο μέρη. Επίσης η 2η δόση φέρει ημερομηνία 25/02/2016 ενώ το δάνειο και η εκταμίευση του ποσού των 3.100.000 PST προς την στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. γίνεται στις 30/09/2015. Επιπρόσθετα οι συμβάσεις αυτές αναγράφουν ότι πρόκειται για δάνειο με εξασφάλιση (borrowing on collateral), χωρίς να αναγράφεται η διάρκεια του δανείου, ποια είναι η εξασφάλιση, αναλυτική

κατάσταση τοκοχρεωλυτικών δόσεων, κυρώσεις στις περιπτώσεις μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής των δόσεων, επιτόκιο καθυστέρησης κ.λ.π.. Τέλος, έως και σήμερα, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία μερικής ή ολικής εξόφλησης των εν λόγω δανείων προς την τράπεζα ενώ ως επιτόκιο αναφέρεται ο υπολογισμός θα γίνεται εντός 2 εργάσιμων ημερών πριν την χρησιμοποίηση του ποσού με επιπλέον επιβάρυνση 1,25%. Στην παράγραφο 4 εκτός από την Σύμβαση με αριθ. 23870 αναφέρονται και άλλες Συμβάσεις με αριθ. χωρίς να έχουν προσκομισθεί στον έλεγχο και χωρίς να έχει λάβει γνώση η Υπηρεσία μας για τα ποσά που αφορούν και αν αυτά τα ποσά χορηγήθηκαν σε άλλες οντότητες και αν και τότε επιστράφηκαν στην Ελβετική Τράπεζα.

Ελέγχοντας την ανάλυση του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί ο ελεγχόμενος στην Ελβετική Τράπεζα διαπιστώνουμε ότι την 01/01/2018, το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν 10.442,62 Ευρώ, ενώ οι καταβολές που γίνονται από την στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. μεταφέρονται τμηματικά σε εμβάσματα στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο ελεγχόμενος για να καλύψει τα έξοδα διαβίωσής του και όχι ως ποσά για την μείωση του δανείου προς την Ελβετική Τράπεζα που είχε λάβει ο ελεγχόμενος.

Ο ελεγχόμενος προσκόμισε από τους ορκωτούς λογιστές της εταιρίας του «στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.» με ημερομηνία έκδοσης 17/07/2024 το με αριθμ. 0013/ΚΑ/1532 έγγραφο με το οποίο αναφέρουν ότι η «στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.» για το διάστημα 12/1993 - 03/2001 έλαβε από τον ελεγχόμενο δάνεια συνολικού ποσού 2.145.758 PST, χωρίς να προσκομίσουν στοιχεία των ανωτέρω συναλλαγών (συμβάσεις δανείων, λογιστικές εγγραφές των βιβλίων της εταιρίας που να απεικονίζουν τη λήψη των ανωτέρω δανείων και τυχόν αποπληρωμές αυτών, τραπεζικές κινήσεις μεταφορών - λήψης των δανείων από την στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. κλπ.). Επίσης, προσκόμισε έτερη βεβαίωση λήψης δανείου από τους ίδιους ορκωτούς λογιστές, με ημερομηνία έκδοσης 14/01/2025, με την οποία βεβαιώνουν, βάσει των αρχείων τους (που δεν προσκομίστηκαν) τη λήψη του δανείου στον λογαριασμό που τηρεί η ανωτέρω εταιρεία στην με αριθ. λογαρ. στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. καθώς και αναλυτικό καθολικό του δοσοληπτικού λογαριασμού μεταξύ της εταιρείας και του ελεγχόμενου στον οποίο φέρεται να έχουν επιστραφεί στον ελεγχόμενο το ποσό των 550.000,00 PST έως 31/03/2016.

Με βάση τις ως άνω αιτιάσεις του ελεγχόμενου, προκύπτει μια αδιάλειπτη οικονομική σχέση, ένα «πάρε —δώσε», μεταξύ του ελεγχόμενου και της αλλοδαπής εταιρίας του, που χρονολογείται από το 1993 και εντεύθεν, με τη χορήγηση «δανείων» εκατέρωθεν, χωρίς να προσκομίστούν αποδεικτικά στοιχεία προέλευσης των χρημάτων και εμπεριστατωμένη αποτύπωση της ροής του χρήματος μεταξύ τους.

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, η επικαλούμενη σύμβαση δανείου συνιστά εικονική σύμβαση δανείου. η οποία χρησιμοποιήθηκε από τον ελεγχόμενο για τη μεταφορά χρημάτων αγνώστου αιτίας, μέσω της εταιρίας ιδίων συμφερόντων που διατηρούσε στην Αγγλία, προκειμένου να μπορούν να δικαιολογηθούν οι κρινόμενες μεταφορές- πιστώσεις στους προσωπικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή, γεγονός που καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/13.

Συνεπώς δεν γίνονται δεκτές από τον έλεγχο οι ανωτέρω αιτιάσεις .

❖ Αναφορικά με τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου περί πιστώσεων που αφορούν σε ποσά δανείου που του χορήγησε η κυπριακή εταιρία (ιδίων συμφερόντων).

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία (πιστοποιητικό συνέχειας της εταιρείας) προκύπτει ότι από 03/07/2017 η μετέφερε την έδρα της και συνεχίζει την δραστηριότητα της στην Κύπρο με αριθ. Μητρώου ενώ λόγω της δραστηριότητάς της στην Αγγλία η εταιρεία διατηρεί υποκατάστημα. Σύμφωνα με τα έγγραφα που προσκόμισε ο ελεγχόμενος μέτοχος της κυπριακής εταιρείας είναι η, με ονομαστικό Κεφάλαιο 1.000.000,00 Ευρώ.

Στη συνέχεια, η Κυπριακή φέρεται να χορήγησε δάνεια στον ελεγχόμενο ποσού 710.000,00 Ευρώ στις 19/07/2019 & ποσού 300.000,00 Ευρώ στις 03/07/2019 προκειμένου να προβεί στην αγορά ακινήτου όπως έχει αναγραφεί αναλυτικά στην Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος.

Σύμφωνα με την βεβαίωση του ορκωτού Λογιστή, με ημερομηνία 09/12/2024, αναφέρεται ότι: «ως εκ των ορκωτών λογιστών της εταιρείας με την επωνυμία και με βάση τα οικονομικά στοιχεία αυτής που έχουμε στην διάθεσή μας, βεβαιώνουμε ότι κατά την 31/03/2019, οι δανειακές υποχρεώσεις της εταιρείας προς τον κύριο του ανέρχονταν στο ποσό των 2.688.768 Λιρών Αγγλίας (GBP)» γεγονός που δεν συνάδει με την επιχειρηματική πρακτική καθώς ο ελεγχόμενος θα μπορούσε να συμψηφίσει τα ποσά των φερομένων δανείων με τις ως άνω δανειακές υποχρεώσεις που είχε έναντι του (και είναι πολύ μεγαλύτερες) η κυπριακή εταιρεία και να μη συνάψει δάνεια.

Επιπλέον, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη, ο ελεγχόμενος δεν δηλώνει τα δάνεια που χορηγεί ή του χορηγούνται.

Οι λογιστικές εγγραφές τόσο της αγγλικής όσο και της μετέπειτα κυπριακής εταιρείας που προσκόμισε ο ελεγχόμενος για να δικαιολογήσει τις απιάσεις του περί των δανείων είναι αποσπασματικές με την έννοια ότι δεν προσκομίστηκε το σύνολο των λογιστικών άρθρων που επαληθεύουν την πραγματοποίηση μίας συναλλαγής (π.χ. αναλυτικό καθολικό των τραπεζικών λογαριασμών όψεως της αγγλικής ή κυπριακής εταιρείας. κίνηση τραπεζικού λογαριασμών εταιριών κλπ.) ενώ δεν φέρουν τους προβλεπόμενους τύπους εγκυρότητας από τις επίσημες οικονομικές αρχές των εμπλεκόμενων χωρών.

Εν κατακλείδι, ο ελεγχόμενος με την προσφυγή που κατέθεσε, προσπαθεί να δικαιολογήσει τις πιστώσεις που του καταλόγισε έλεγχος σαν προσαύξηση περιουσίας, είτε ως κεφάλαια προηγούμενων ετών (ανάλωση) είτε σαν επιστροφές δανείων που είχε χορηγήσει ο ίδιος στο παρελθόν σε αλλοδαπή εταιρεία ιδίων συμφερόντων είτε ως δάνεια που του χορηγήθηκαν από την ως άνω εταιρεία.

Με βάση τα όσα ανέφερε και απέδειξε ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν διαφοροποιούνται και παραμένουν ως έχουν.».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί όσον αφορά το εισόδημα των φορολογικών ετών 2018 και 2019 σύμφωνα με το ως άνω σαφές και εμπεριστατωμένο πόρισμα που μας απέστειλε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθ. /08-04-2025 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά παρατίθεται παραπάνω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθ./19-12-2024 και/19-12-2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 & 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Η υπ' αριθ./19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	212.022,72	212.022,72
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	106.011,36	106.011,36
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	61.520,33	61.520,33
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	379.554,41	379.554,41

2) Η υπ' αριθ./19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2019	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	592.696,63	592.696,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	296.348,32	296.348,32
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	177.700,30	177.700,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.066.745,25	1.066.745,25

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.