



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 09/05/2017
Αριθμός απόφασης: 2810

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα « Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδόςκατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Κ.Β.Σ.		195,33
2				Κ.Β.Σ.		195,33
3				Κ.Β.Σ.		200,00
4				Κ.Β.Σ.		200,00
5				Κ.Β.Σ.		200,00
6				Εισφορά του ν. 3833/.....		2.624,58
7				Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011		10.239,71

8				Πρόστιμο άρθρου 4 ν 2523/1997		100,00
9				Εισόδημα		276.697,94
10				Εισόδημα		231.220,42
11				Εισόδημα		253.432,98
12				Εισόδημα		41.014,48
13				Εισόδημα		24.770,00
14				Δωρεά		81.146,52
15				Δωρεά		34.308,12
16				Δωρεά		2.937,44
17				Δωρεά		1.352,43

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την περ. ζ' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 4 § 1 του ΚΒΣ.

β) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την περ. ζ' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 4 § 1 του ΚΒΣ.

γ) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την περ. ζ' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 4 § 1 του ΚΒΣ.

δ) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00 €

για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την περ. ζ' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 4 § 1 του ΚΒΣ.

ε) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την περ. ζ' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 4 § 1 του ΚΒΣ.

Οι παραβάσεις αφορούν τη μη **τήρηση βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 4§1 του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ)**, για τις ανωτέρω διαχειριστικές περιόδους.

στ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς του ν. 3833/....., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά ποσού 2.624,58 €.

ζ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 10.239,71 €.

η) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/.....σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000.

Η παράβαση αφορά τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών.

θ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 125.771,79 €, πλέον 150.926,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ι) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 105.100,19 €, πλέον 126.120,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ια) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 115.196,81 €, πλέον 138.236,17 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιβ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτουςεπιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 19.086,37 €, πλέον 20.231,55 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιγ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

φόρος εισοδήματος και Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 14.700,00 €, πλέον 11.070, € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των χρήσεωνέως καικαι δεν δηλώθηκαν ως υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τα άρθρα 2, 4 και 62§5, του ν 2238/94, το οριζόμενο από τα άρθρα 28 και 34 του ίδιου νόμου εισόδημα Δ' πηγής από εμπορικές επιχειρήσεις καθώς επίσης διαπιστώθηκε από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος πρωτογενής καταθέσεις που δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης τους και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

ιδ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 36.884,78 €, πλέον 44.261,74 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

ιε) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 15.594,60 €, πλέον 18.713,52 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

ιζ) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 1.335,20 €, πλέον 1.602,24 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

ιη) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 621,80 €, πλέον 730,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων έλαβε διάφορα χρηματικά ποσά από την μητέρα του, προερχόμενα από πώληση και μισθώματα ακινήτων ιδιοκτησίας της. Τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν σε λογαριασμό ή αγοράστηκαν τραπεζικά προϊόντα με δικαιούχους τουςκαι(Σύζυγος).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έχοντας προσδιορίσει την πηγή προέλευσης των εν λόγω ποσών, τα καταλόγισε ως Άτυπη Δωρεά από την Μητέρα του προσφεύγοντος προς τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα του Κ.Β.Σ.
- 2) Αοριστία και την παντελή έλλειψη αιτιολόγησης περί ύπαρξης μη δηλωθέντων εισοδημάτων

- 3) Η διάταξη για την προσαύξηση της περιουσίας και τη φορολόγησή της εφαρμόζεται για την προσαύξηση που δημιουργήθηκε μετά τις 30.9.10.
- 4) Κάθε επιβολή προστίμου και κάθε πράξη καταλογισμού που αφορά χρονική περίοδο από 01/01/.....μέχρι 31/12/.....πρέπει να ακυρωθεί ως παραγραφείσα.
- 5) Κατάθεση ποσού 117.000,00 € από το ζεύγοςκαιη οποία αποτελεί επιστροφή δοθείσης προκαταβολής για την αγορά ακινήτου που τελικά μатаιώθηκε
- 6) Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ως κατάθεση από τοντο ποσό των 55.000,00 € την 30/06/.....και όχι το ορθό των 5.000,00 €.
- 7) Η φερόμενη κατάθεση ποσού 59.000,00€ την 16/09/.....στο λογαριασμό του προέρχεται από επιταγή της τράπεζαςμε αριθμόστο όνοματου, που είναι ο πατέρας του
- 8) Ως προς το ποσό των 2.500,00€, την 22/02/....., από την εταιρεία, η συναλλαγή αυτή της εταιρείας αφορά τη μητέρα του από τη πώληση διαμερίσματός της, το τίμημα της οποίας έχει θεωρηθεί ως άτυπη δωρεά
- 9) Το ποσό των 10.000,00€ την 17/03/.....ο έλεγχος το καταλόγισε ως πρωτογενή κατάθεση με τον ισχυρισμό ότι ναι μεν τα χρήματα αναλήφθηκαν από μένα από άλλους λογαριασμούς, αλλά αυτό έγινε πριν από δύο μέρες
- 10) Το ποσό των 7.000,00€ την 13/07/....., πρόκειται για μεταφορά από άλλους λογαριασμούς
- 11) Το ποσό των 30.000,00€ την 26/01/....., το οποίο όμως πρόκειται για μέρος της επιστροφής προκαταβολής από το ζεύγος
- 12) Κατά το έτοςυπολογίζει ζημία 21.724,04€ από τη μεταπώληση οικοπέδου στοεπί της οδού Στη ζημία αυτή όμως έχει υπολογίσει μόνο τη διαφορά των αναγραφέντων τιμημάτων και όχι τα έξοδα εφορίας, συμβολαίου και παράστασης δικηγόρου. Συγκεκριμένα στο κόστος απόκτησης 118.601,84€ πρέπει να υπολογιστεί φόρος μεταβίβασης 10% ήτοι 11.860,00€ + 1,2% συμβολαιογραφικά έξοδα ήτοι 1.200,00€ περίπου + αμοιβή δικηγόρου για την παράσταση ήτοι 1.186,00€ ήτοι σύνολο πρόσθετης ζημίας πλέον των 14.000,00€ + διαφορά τιμήματος 21.724,04€ = συνολική ζημία 35.724,00€.
- 13) Για την αγορά και μεταπώληση οικοπέδων στηο έλεγχος κακώς υπολογίζει το έτος, αφού και το με αριθμόσυμβόλαιο πώλησης και το με αριθμόσυμβόλαιο πώλησης συντάχθηκαν το
- 14) Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε την ανοικοδόμηση του οικοπέδου μου ως επαγγελματική δραστηριότητα
- 15) Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλογίζει ως αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη από άτυπη δωρεά της μητέρας μουπρος εμένα, για μεν το έτοςτο ποσό των 463.847,82€, για το έτοςτο ποσό των 155.946,00€, για το έτοςτο ποσό των 13.352,00€, για το έτοςμηδέν και για το έτοςτο ποσό των 6.218,00€.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων προσκόμισε το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.συμπληρωματικό υπόμνημα, με συνυποβαλλόμενη τη δήλωση φορολογίας

εισοδήματος οικ. έτους(χρήση) και το έντυπο Ε2 καθώς και τη δήλωση στοιχείων ακινήτων που υπάρχουν την 1/1/.....(Ε9) από τα οποία προκύπτει ότι τα ακίνητα επί της οδούήταν ημιτελή.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε προς την το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δέγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει σε ποιόν λογαριασμό πιστώθηκε και το όνομα του δικαιούχου αυτού, το ποσό των 50.000,00 € από την αγορά επιταγής άλλων τραπεζών με ΤΥΝ.....

Ημας απέστειλε την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.σχετική απάντηση.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών των οικ. ετών-..... (χρήσεις-.....), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, συμπληρωνόταν ως προς το οικ. έτος, την 31/12/....., ως προς το οικ. έτος, την 31/12/....., ως προς το οικ. έτος, την 31/12/..... Ωστόσο, λόγω των ως άνω αναφερόμενων αλληπάλληλων παρατάσεων της παραγραφής, που ερεϊδονται σε ρητές διατάξεις νόμου, και λαμβανομένου υπόψη ότι στην υπό κρίση υπόθεση ο επίδικος έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των με αρ.η οποία τροποποιήθηκε με την με αρ.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής, η οποία θεσπίστηκε με τις μνημονευθείσες ανωτέρω διατάξεις, επιτρεπτώς εχώρησε, εφόσον κατά το χρόνο δημοσίευσης καθεμίας από τις διατάξεις αυτές δεν είχε συμπληρωθεί η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής, όπως είχε παραταθεί με την προϋσχύουσα αυτής διάταξη, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα είναι απορριπτέα ως νόμω αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170) ορίζεται ότι:«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για

τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/ 2.5.2014 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. [4174/2013](#) "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους....».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε εις βάρος μου χαρακτηρίστηκε ως μερικώς, στην ουσία όμως έγινε ολικώς ANEY NOMIMOU ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΕΩΣ, αφού περιελάμβανε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών και εξακρίβωση ακόμα και καταθέσεων μικροποσών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από

υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/..... : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-.....ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-..... Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/.....για την ορθή εφαρμογή τους.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/..... διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9....., η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (ΣΤΕ 884/2016).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι ανεπίτρεπτη η αναδρομική εφαρμογή του ν. 3888/....., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/....., ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην εγκύκλιο 1095/.....παρ. 1, 2 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/..... (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-.....), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών

της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/..... αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [παράγραφο 3](#) ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, σχετικά με την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/.....το οποίο προστέθηκε στο άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/94, ως δεύτερο εδάφιο, ορίζεται ότι αυτές ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30.09.....ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30/09/.....

Επειδή, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις τα ποσά που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας πρέπει να προέρχονται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή καθώς επίσης 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.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/.....Υπ.Οικ. οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου **να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία**, όπως αναφέρονται παραπάνω, **και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων** όπως ορίζεται από τις διατάξεις των [άρθρων 17](#) και [18 του Κ.Φ.Ε.](#)

Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ12Α 1164337 εξ 2014/11-12-2014 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, Γ.Γ.Δ.Ε., Δ/νσης Εφαρμογής Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας και Ελέγχου με θέμα **Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)** ορίζεται ότι «4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφό του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφέρεται ότι:« 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.».

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ και των ερμηνευτικών εγκυκλίων, **κρίσιμος παράγοντας δεν είναι ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ ανάληψης/είσπραξης και κατάθεσης, αλλά εάν τα αναληφθέντα ποσά του προσφεύγοντα και της συζύγου του, υπερκάλυπταν τις δαπάνες των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. σε σημείο που να δικαιολογούν και τις συγκεκριμένες καταθέσεις.** Και αυτό διότι μόνον σε αυτή την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί ότι πρόκειται για «πρωτογενείς καταθέσεις» δηλαδή για ποσά που προέρχονται «από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία» και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ πρωτ. ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες.

Επειδή, η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακατίθεται μέρος αυτών» **δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία.**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 117.000,00 € που έγινε κατάθεση από το ζεύγοςκαι, προέρχεται από επιστροφή δοθείσης προκαταβολής για την αγορά ακινήτου που τελικά μταιώθηκε. Προς απόδειξη αυτού προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με

την κρινόμενη προσφυγή α) Το από 25/09/.....Ιδιωτικό Συμφωνητικό προκαταβολής για την αγορά οικοπέδου, β) αποδεικτικά κατάθεσης από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο λογαριασμό του κ. για ποσά 100.000,00 € με ημερομηνία 22/09/.....και 70.000,00 € και 25/09/.....και γ) την με αρ. 62/16-01-.....περίληψη εγγραφής προσημείωσης υποθήκης, ποσού 616.720 CHF.

Επειδή, από την κίνηση του με αρ. λογ.τηςτο ανωτέρω ποσό κατατέθηκε σε διάφορες ημερομηνίες ήτοι α) την 22/06/.....ποσό 70.000.00 €, 23/11/.....ποσό 17.582,30 και την 26/01/.....ποσό 30.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 159 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ) ορίζεται ότι:« Δικαιοπραξία για την οποία δεν τηρήθηκε ο τύπος που απαιτεί ο νόμος, εφόσον δεν ορίζεται το αντίθετο, είναι άκυρη.

Σε περίπτωση αμφιβολίας είναι επίσης άκυρη η δικαιοπραξία, αν δεν τηρήθηκε ο τύπος που είχαν καθορίσει τα μέρη. Αλλά η εκπλήρωση της δικαιοπραξίας με επίγνωση της έλλειψης του τύπου, θεραπεύει την έλλειψη αυτή.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 166 του ΑΚ ορίζεται ότι:« Η σύμβαση με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση (προσύμφωνο) υπόκειται στον τύπο που ο νόμος ορίζει για τη σύμβαση που πρέπει να συναφθεί».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 180 του ΑΚ ορίζεται ότι:« Η άκυρη δικαιοπραξία θεωρείται σαν να μην έγινε.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 369 του ΑΚ ορίζεται ότι:« Συμβάσεις που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων πάνω σε ακίνητα απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου.».

Επειδή, το από 25/09/.....ιδιωτικό συμφωνητικό τιλοφορούμενο ως «Ιδιωτικό συμφωνητικό προκαταβολής για την αγορά οικοπέδου» που κατέθεσε ο προσφεύγων δεν φέρει βεβαία χρονολογία, δεδομένου ότι τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που το συνέταξε, εκτός εάν προσκομίζονται από τον αντίδικό του.

Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 166 του ΑΚ η σύμβαση με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση (προσύμφωνο) υπόκειται στον τύπο που ο νόμος ορίζει για τη σύμβαση που πρέπει να συναφθεί, δοθέντος δε ότι εμπράγματες συμβάσεις για ακίνητο απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου (άρθρο 369 ΑΚ), παρέπεται ότι επί προσυμφώνου πώλησης ακινήτου απαιτείται ως νόμιμος συστατικός τύπος συμβολαιογραφικό έγγραφο. Επομένως το υπό κρίση ιδιωτικό συμφωνητικό, για την αγορά ακινήτου είναι άκυρο.

Ομοίως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι για την αγορά του αναφερόμενου στο ιδιωτικό συμφωνητικό, προκατέβαλλε έναντι συνολικού τιμήματος 250.000,00 € το ποσόν των 170.000,00 € ποσόν που υπερβαίνει σε ποσοστιαία βάση το 60% του τιμήματος, γεγονός που δεν διασφάλιζε αλλά έθ.....σε κίνδυνο τα προστατευόμενα οικονομικά συμφέροντα του προσφεύγοντος, ιδιαίτερως μάλιστα όταν το προσύμφωνο για την σκοπούμενη κύρια σύμβαση της αγοραπωλησίας πάσχει απόλυτης ακυρότητας όπως εν προκειμένω. Πολλώ δε μάλλον που την 16-01-.....εγγράφηκε επί του ιδίου ακινήτου προσημείωση υποθήκης και η ματαίωση υπογράφηκε την 24/11/....., χωρίς να φέρει βεβαία χρονολογία.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 117.000,00 € που έγινε κατάθεση από το ζεύγοςκαι, προέρχεται από επιστροφή δοθείσης προκαταβολής για την αγορά ακινήτου που τελικά ματαιώθηκε απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό 55.000,00 € δεν κατατέθηκε στον λογαριασμό του την 30/06/.....από τον κ., αλλά κατατέθηκε μόνο το ποσό 5.000,00 € και αφορά την πώληση σταφυλιών, δηλαδή γεωργικό εισόδημα, το οποίο είχε νόμιμα δηλωθεί.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε προς τηντο αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.....έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει σε ποιόν λογαριασμό πιστώθηκε και το όνομα του δικαιούχου αυτού, το ποσό των 50.000,00 € από την αγορά επιταγής άλλων τραπεζών με TUN.....

Ημας απέστειλε την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.σχετική απάντηση, από την οποία προκύπτει ότι το ποσό των 50.000,00 € πιστώθηκε στο λογ.με όνομα δικαιούχου

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων όφειλε να δικαιολογήσει την κατάθεση ποσού 5.000,00 €.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 5.000,00 € αφορά την πώληση σταφυλιών, δηλαδή γεωργικό εισόδημα, το οποίο είχε νόμιμα δηλωθεί.

Ο προσφεύγων το οικ. έτος(χρήση) δήλωσε εισόδημα ως αγρότης ειδικού καθεστώτος και φορολογήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν. 2238/1994, με τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο στον έλεγχο όσο και με την κρινόμενη προσφυγή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η σχέση μεταξύ του προσφεύγοντος και του, ήτοι δελτίο αποστολής των σταφυλιών στον ανωτέρω ή τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων από τον ανωτέρω για τα σταφύλια που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι πούλησε στονκαι ως εκ τούτου το ποσό των 5.000 € στις 30/06/.....αποτελεί φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και πρέπει να προστεθεί στην καταλογισθείσα σε βάρος του προσαύξηση περιουσίας, ήτοι ποσό 5.000,00 ευρώ και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού 59.000,00€ την 16/09/.....προέρχεται από επιταγή της τράπεζαςμε αριθμόστο όνοματου, που είναι ο πατέρας του, το οποίο δαπανήθηκε από τον προσφεύγοντα κατόπιν εντολής του για την εξόφληση φορολογικών του οφειλών και άλλων υποχρεώσεών του. Προς απόδειξη αυτού προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την κρινόμενη προσφυγή το αποδεικτικό παραλαβής επιταγών, αντίγραφο της επιταγής.

Επειδή, η έκδοση της επιταγής με αριθμότης τράπεζας, στο όνοματου (πατέρας του προσφεύγοντος), έγινε με φυσική παρουσία του στην τράπεζα, συνεπώς θα μπορούσε να είχε αναλάβει ο ίδιος τα ποσά αυτά και να μην τα έκανε επιταγή στον γιό του, προκειμένου να κατατεθούν στον λογαριασμό του και μετά να πληρωθούν οι υποχρεώσεις του πατέρα του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά πληρωμής που να αφορούν δαπάνες ή φορολογικές υποχρεώσεις του πατέρα του.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η επιταγή που κατατέθηκε στο λογαριασμό του προσφεύγοντος αναλώθηκε στο σύνολό της για την εξόφληση φορολογικών οφειλών και άλλων υποχρεώσεων του πατέρα του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού των 2.500,00 €, την 22/02/....., από την εταιρεία, η συναλλαγή αυτή της εταιρείας αφορά τη μητέρα του από τη πώληση διαμερίσματός της, το τίμημα της οποίας έχει θεωρηθεί ως άτυπη δωρεά.

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτει ότι έχει χαρακτηριστεί δωρεά το ποσό που κατατέθηκε την 22/02/.....ποσού 2.500,00 €, από την εταιρεία, καθώς δεν προκύπτει μεταβίβαση ακινήτου στην ως άνω εταιρεία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού των 2.500,00 €, την 22/02/....., από την εταιρεία, η συναλλαγή αυτή της εταιρείας αφορά τη μητέρα του από τη πώληση διαμερίσματός της, το τίμημα της οποίας έχει θεωρηθεί ως άτυπη δωρεά απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση του ποσού των 10.000,00€ την 17/03/.....με τον ισχυρισμό ότι ναι μεν τα χρήματα αναλήφθηκαν από μένα από άλλους λογαριασμούς, αλλά αυτό έγινε πριν από δύο μέρες. Το να κάνω ανάληψη και να μην προλάβω να επανακαταθέσω τα χρήματα σε άλλον λογαριασμό μου μέσα σε λίγες μέρες δεν είναι κάτι επιλήψιμο και ούτε δικαιολογεί το χαρακτηρισμό ότι δεν προκύπτει σαφώς η πηγή τους.

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., το ποσό των 10.000,00 € που έγινε κατάθεση την 19/03/.....και όχι 17/03/.....ως εκ παραδρομής αναφέρεται στην κρινόμενη προσφυγή, στην, προέρχεται από τηντραπεζική επιταγή τηςπου εκδόθηκε σε διαταγή Ο προσφεύγων όμως επικαλείται ότι το εν λόγω ποσό είναι προϊόν αναλήψεων από τηνκαι συγκεκριμένα, στις 9/3/.....έγινε ανάληψη από την 8.570,00 € και 17/3/.....ποσό 1.708,00 € και δεν πρόλαβε να τα επανακαταθέσει.

Επειδή, το ποσό των 10.000,00 € που έγινε κατάθεση την 19/03/.....αφορά κατάθεση επιταγής τηςκαι όχι μετρητών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό αυτό είναι προϊόν αναλήψεων από τηντα οποία επανακατάθεσε, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού 7.000,00 € την 13/07/....., πρόκειται για μεταφορά από άλλους λογαριασμούς, που απαιτούσαν και κάποιο εύλογο χρονικό διάστημα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι από τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν από την με τοέγγραφο, προκύπτει ότι το ποσό αυτό, προέρχεται από κατάθεση μετρητών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για μεταφορά από άλλους λογαριασμούς απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού 30.000,00 € την 26/01/....., το οποίο όμως πρόκειται για μέρος της επιστροφής προκαταβολής από το ζεύγοςκαι, προέρχεται από επιστροφή δοθείσης προκαταβολής για την αγορά ακινήτου που τελικά ματαιώθηκε. Προς απόδειξη αυτού προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την κρινόμενη προσφυγή α) Το από 25/09/.....Ιδιωτικό Συμφωνητικό προκαταβολής για την αγορά οικοπέδου, β) αποδεικτικά κατάθεσης από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο λογαριασμό του κ. για ποσά 100.000,00 € με ημερομηνία 22/09/.....και 70.000,00 € και 25/09/.....και γ) την με αρ. 62/16-01-.....περίληψη εγγραφής προσημείωσης υποθήκης, ποσού 616.720 CHF.

Επειδή, από την κίνηση του με αρ. λογ.τηςτο ανωτέρω ποσό κατατέθηκε σε διάφορες ημερομηνίες ήτοι α) την 22/06/.....ποσό 70.000.00 €, 23/11/.....ποσό 17.582,30 και την 26/01/.....ποσό 30.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 159 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ) ορίζεται ότι:« Δικαιοπραξία για την οποία δεν τηρήθηκε ο τύπος που απαιτεί ο νόμος, εφόσον δεν ορίζεται το αντίθετο, είναι άκυρη.

Σε περίπτωση αμφιβολίας είναι επίσης άκυρη η δικαιοπραξία, αν δεν τηρήθηκε ο τύπος που είχαν καθορίσει τα μέρη. Αλλά η εκπλήρωση της δικαιοπραξίας με επίγνωση της έλλειψης του τύπου, θεραπεύει την έλλειψη αυτή.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 166 του ΑΚ ορίζεται ότι:« Η σύμβαση με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση (προσύμφωνο) υπόκειται στον τύπο που ο νόμος ορίζει για τη σύμβαση που πρέπει να συναφθεί».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 180 του ΑΚ ορίζεται ότι:« Η άκυρη δικαιοπραξία θεωρείται σαν να μην έγινε.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 369 του ΑΚ ορίζεται ότι:« Συμβάσεις που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων πάνω σε ακίνητα απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου.».

Επειδή, το από 25/09/.....ιδιωτικό συμφωνητικό τιτλοφορούμενο ως «Ιδιωτικό συμφωνητικό προκαταβολής για την αγορά οικοπέδου» που κατέθεσε ο προσφεύγων δεν φέρει βεβαία χρονολογία, δεδομένου ότι τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που το συνέταξε, εκτός εάν προσκομίζονται από τον αντίδικό του.

Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 166 του ΑΚ η σύμβαση με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση (προσύμφωνο) υπόκειται στον τύπο που ο νόμος ορίζει για τη σύμβαση που πρέπει να συναφθεί, δοθέντος δε ότι εμπράγματα συμβάσεις για ακίνητο απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου (άρθρο 369 ΑΚ), παρέπεται ότι επί προσυμφώνου πώλησης ακινήτου απαιτείται ως νόμιμος συστατικός τύπος συμβολαιογραφικό έγγραφο. Επομένως το υπό κρίση ιδιωτικό συμφωνητικό, για την αγορά ακινήτου είναι άκυρο.

Ομοίως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι για την αγορά του αναφερόμενου στο ιδιωτικό συμφωνητικό, προκατέβαλλε έναντι συνολικού τιμήματος 250.000,00 € το ποσόν των 170.000,00 € ποσόν που υπερβαίνει σε ποσοστιαία βάση το 60% του τιμήματος, γεγονός που δεν διασφάλιζε αλλά έθεσε σε κίνδυνο τα προστατευόμενα οικονομικά συμφέροντα του προσφεύγοντος, ιδιαίτερως μάλιστα όταν το προσύμφωνο για την σκοπούμενη κύρια σύμβαση της αγοραπωλησίας

πάσχει απόλυτης ακυρότητας όπως εν προκειμένω. Πολλώ δε μάλλον που την 16-01-.....εγγράφηκε επί του ιδίου ακινήτου προσημείωση υποθήκης και η ματαίωση υπογράφηκε την 24/11/....., χωρίς να φέρει βεβαία χρονολογία.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 30.000,00 € που έγινε κατάθεση την 26/01/.....από την, προέρχεται από επιστροφή δοθείσης προκαταβολής για την αγορά ακινήτου που τελικά ματαιώθηκε απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το έτοςυπολογίζει ζημία 21.724,04€ από τη μεταπώληση οικοπέδου στοεπί της οδού Στη ζημία αυτή όμως έχει υπολογίσει μόνο τη διαφορά των αναγραφέντων τιμημάτων και όχι τα έξοδα εφορίας, συμβολαίου και παράστασης δικηγόρου. Συγκεκριμένα στο κόστος απόκτησης 118.601,84€ πρέπει να υπολογιστεί φόρος μεταβίβασης 10% ήτοι 11.860,00€ + 1,2% συμβολαιογραφικά έξοδα ήτοι 1.200,00€ περίπου + αμοιβή δικηγόρου για την παράσταση ήτοι 1.186,00€ ήτοι σύνολο πρόσθετης ζημίας πλέον των 14.000,00€ + διαφορά τιμήματος 21.724,04€ = συνολική ζημία 35.724,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1095314/1870/A0012/23-11-..... έγγραφο στο οποίο αναφέρεται ότι:« 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του αρ.28 του ν.2238/1994 εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

2. Επιπλέον, στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

.... Στην υπό κρίση περίπτωση, η πώληση οικοπέδων τα οποία αποκτήθηκαν από επαχθή αιτία από κοινού και εξ αδιαιρέτου από φυσικά πρόσωπα χωρίς να έχουν συστήσει εταιρία, συνιστά εμπορική επιχείρηση και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Τα δε έξοδα συμβολαιογράφου και δικηγόρου καθώς και ο ΦΜΑ δεν

θα ληφθούν υπόψη, καθώς δεν αποτελούν δαπάνες του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., αφού το άρθρο 31 έχει εφαρμογή σε εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και όχι φυσικά πρόσωπα.».

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής δαπάνης αγοράς των ακινήτων, τα οριζόμενα από το άρθρο 17 του ν. 2238/94, (καταβαλλόμενο φόρο κατά την μεταβίβαση συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων, μεσιτικά), όπου αναφέρονταν στα συμβόλαια αγοράς.

Όσον αφορά την αγορά του οικοπέδου στοεπί της οδού, το τίμημα ήταν 107.642,00 € πλέον φόρος μεταβίβασης 10.959,84 € ήτοι συνολικό ποσό αγοράς οικοπέδου 118.601,84 €, σύμφωνα με το με αρ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου

Σύμφωνα με τα ανωτέρω απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υπολογίστηκε σωστά η αξία αγοράς του οικοπέδου στοεπί της οδού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την αγορά και μεταπώληση οικοπέδων στηο έλεγχος κακός υπολογίζει το έτος, αφού και το με αριθμόσυμβόλαιο πώλησης και το με αριθμόσυμβόλαιο πώλησης συντάχθηκαν το

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) «2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.».

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., για την πώληση των οικοπέδων α) οικόπεδο επί της οδού στο, β) οικόπεδο στην εθνική οδόεπί της οδούστη και γ) οικόπεδο στην εθνική οδόεπί της οδούστη, το έτοςπροέκυψε για το οικόπεδο επί της οδού στοζημιά ποσού 21.724,04, για το οικόπεδο στην εθνική οδόεπί της οδούστηκέρδος ποσού 81.768,34 € και για το οικόπεδο στην εθνική οδόεπί της οδούστηκέρδος 43.210,62 ήτοι συνολικό κέρδος 103.254,92 € από την άσκηση του επαγγέλματος αγοραπωλησίας οικοπέδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994.

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατά τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας από την πώληση οικοπέδων τη ζημιά ποσού 21.724,04 από το οικόπεδο στοτην αφαίρεσε από το έτοςενώ η πώληση του οικοπέδου έγινε τοκαι το κέρδος από την πώληση του οικοπέδου στην εθνική οδόεπί της οδούποσού 43.210,62 € την πρόσθεσε στο έτοςενώ αφορά πώληση το έτος

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα από την πώληση οικοπέδου στητο έτοςγίνεται αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη

Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2...., 3...., 4...., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. *ad hoc* ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση

άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, ο έλεγχος έσφαλε κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας από πώληση οικοπέδων.

Επειδή, ωστόσο, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, κατ’ ορθή εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, η συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προερχόμενη από επαγγελματική δραστηριότητα, θα προσδιορισθεί από την παρούσα απόφαση.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρο 34 του Ν 2961/2001 αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου είναι α) κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς και γονικής παροχής είναι αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται 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 καταρτίστηκε έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 3 του άρθρου 34 του Ν 2961/2001 ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν 2961/2001 ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωσηβ) ζητά οποιαδήποτε πληροφορία και οποιοδήποτε στοιχεία κρίνει απαραίτητα από κάθε δημόσια ,δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο . Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται ...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση 1).....2) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 Ν 2961/2001 σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή η 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 ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 Ν 2961/2001 ορίζεται αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων φόρου γονικής παροχής ή δωρεάς και την βεβαίωση του αναλογούντος φόρου είναι η Δ.Ο.Υ του παρέχοντος δωρητή. Προκειμένου για παρέχοντα ο οποίος κατοικεί στην αλλοδαπή αρμόδια Δ.Ο.Υ είναι η Δ.Ο.Υ

Επειδή, σύμφωνα με Ν 3090/84 σαν δωρεά φορολογείται και κάθε χωρίς αντάλλαγμα παραχώρηση χρημάτων ,ζώνων και κινητών εν γένει πραγμάτων κι αν δεν καταρτίστηκε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο και το βάρος της απόδειξης ανήκει στην φορολογική αρχή. Είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων συνδεδεμένου με ιδιαίτερο δεσμό και εφόσον αποκλειστεί κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων και κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του δωρεοδόχου και επί πλέον η οικονομική κατάσταση του φερόμενου δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την ενέργεια της δωρεάς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 ΑΚ , η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση 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 ΑΚ κατ εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου Άτυπης Δωρεάς της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι τα ποσά τα οποία οφείλονταν από μεταβιβάσεις ακινήτων με πωλητή τηνΑΦΜ(μητέρα του προσφεύγοντος), κατατέθηκαν σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος με συνδικαιούχο τη σύζυγο του, τα χρήματα αυτά χρησιμοποιήθηκαν για αγορά ομολόγων ή άλλων τραπεζικών προϊόντων επ' ονόματι του προσφεύγοντος και της συζύγου του, ή μεταφέρθηκαν μεταγενέστερα σε άλλους λογαριασμούς των ιδίων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα ποσά που κατατέθηκαν στο λογαριασμό του προσφεύγοντος επεστράφησαν στη μητέρα του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Κ.Β.Σ.		195,33
2				Κ.Β.Σ.		195,33
3				Κ.Β.Σ.		200,00
4				Κ.Β.Σ.		200,00
5				Κ.Β.Σ.		200,00
6				Εισφορά του ν.		2.624,58

				3833/.....		
7				Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011		10.239,71
8				Πρόστιμο άρθρου 4 ν 2523/1997		100,00
9				Εισόδημα		276.697,94
10				Εισόδημα		231.220,42
11				Εισόδημα		253.432,98
12				Εισόδημα		41.014,48
13				Εισόδημα		24.770,00
14				Δωρεά		81.146,52
15				Δωρεά		34.308,12
16				Δωρεά		2.937,44
17				Δωρεά		1.352,43

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Και

Α) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Κ.Β.Σ.		195,33
2				Κ.Β.Σ.		195,33
3				Κ.Β.Σ.		200,00
4				Κ.Β.Σ.		200,00
5				Κ.Β.Σ.		200,00
6				Πρόστιμο άρθρου 4 ν 2523/1997		100,00
7				Εισόδημα		41.014,48
8				Εισόδημα		24.770,00
9				Δωρεά		81.146,52
10				Δωρεά		34.308,12
11				Δωρεά		2.937,44
12				Δωρεά		1.352,43

Β) Την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	-------------------	----------------------	--	----------------------------	---	-------------------------------

1				Εισφορά του ν. 3833/.....		2.624,58
2				Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011		10.239,71
3				Εισόδημα		276.697,94
4				Εισόδημα		231.220,42
5				Εισόδημα		253.432,98

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Κ.Β.Σ.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 195,33 € .

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 195,33 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 200,00 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 200,00 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 200,00 €

ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ Ν. 3833/.....

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.		ΔΙΑΦΟΡΑ
	υπόχρεος	σύζυγος	υπόχρεος	σύζυγος	υπόχρεος	σύζυγος	
Φορολογητέο εισόδημα	351.869,20		614.327,54		585.923,12		
Συντελεστής εισφοράς	1%		1%		1%		
Σύνολο εισφοράς	3.518,69		6.143,27		5.859,23		2.340,54

ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3986/2011

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.		ΔΙΑΦΟΡΑ
	υπόχρεος	σύζυγος	υπόχρεος	σύζυγος	υπόχρεος	σύζυγος	
Φορολογητέο εισόδημα	287.897,20		543.890,12		500.679,50		
Συντελεστής εισφοράς	4%		4%		4%		
Εισφορά	11.515,89		21.755,60		20.027,18		
Επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης	520,00		520,00		520,00		
Σύνολο εισφοράς	12.035,89		22.275,60		20.547,18		8.511,29

Πρόστιμο άρθρου 4 ν 2523/1997

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 100,00 €

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ:

Καθαρά κέρδη από πώληση οικοπέδων βάσει ελέγχου	-21.724,04 €
Πλέον: Καθαρά κέρδη από ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων βάσει ελέγχου	273.553,53 €
Πλέον: Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	1.100,00 €
Σύνολο Αποκρυσβείσας φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	252.929,49 €
Πλέον: Καθαρά κέρδη από πώληση οικοπέδων βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	21.724,04 €
Σύνολο Αποκρυσβείσας φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει της παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ	274.653,53 €
ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Δ.Ε.Δ.	252.929,49 €

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

Διαφορά φόρου	125.771,79
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	150.926,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	276.697,94

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

A1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ:

Καθαρά κέρδη από πώληση οικοπέδων βάσει ελέγχου	81.768,34 €
Πλέον: Καθαρά κέρδη από ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων βάσει ελέγχου	47.400,00 €
Σύνολο Αποκρυσβείσας φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	129.168,34 €
Πλέον: Καθαρά κέρδη από πώληση οικοπέδων βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	21.486,58 €
Σύνολο Αποκρυσβείσας φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει της παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ	150.654,92 €

A2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΡΘ. 48 § 3 Ν.2238/94

Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει ελέγχου	125.500,00 €
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	50.000,00 €
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης	75.500,00 €

A3.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ	
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου
Από ακίνητα	359.659,20		359.659,20	
Από Εμπορικές επιχειρήσεις	129.168,34		150.654,92	
Από ελευθέρια επαγγέλματα	125.500,00		75.500,00	
Συνολικό εισόδημα	614.327,54		585.814,12	
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	891,00		891,00	
Φορολογητέο εισόδημα	613.436,54		584.923,12	

Α 4.ΦΟΡΟΣ

A.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας			Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
				Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.		
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας			350.978,20	130.516,28	584.923,12	224.094,25		
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (α)				130.516,28			224.094,25	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας								
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (β)								
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)								
B.	Συμπληρωματικός φόρος								
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			362.286,72	5.434,30	370.076,72	5.551,15		
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				135.950,58		229.645,40		
Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί								
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :								
	α) Κινητές αξίες								
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις								
	γ) Ακίνητα								
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες								
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα								
	στ) Την αλλοδαπή								
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :								
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			60.264,31		60.264,31			
	β) Ειδικών περιπτώσεων								

	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση					
		Υπόλοιπο φόρου		75.686,27		169.381,09 93.694,82
Δ.	Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :					
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			74.772,82		74.772,82
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			10.868,60		11.102,30 233,70
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			2.173,72		2.220,16 46,44
	4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					
	5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					
	6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής					
	Ανακρίβεια	έως 120%	120,00%			112.433,78 112.433,78
	7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		120,00%			280,44 280,44
	8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					56,09 56,09
	9. Εισφορά ΕΛΓΑ					
	10. Εισφορά Αλληλεγγύης					
	11. Τέλος Επιτηδεύματος					
	Σύνολο			163.501,41		370.246,68 206.745,27
	Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών					
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			163.501,41		370.246,68 206.745,27
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή βάσει δήλωσης					
	Πλέον αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό					
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			163.501,41		370.246,68 206.745,27

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

A1. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ:

Καθαρά κέρδη από πώληση οικοπέδων βάσει ελέγχου	43.210,62 €
Πλέον: Καθαρά κέρδη από ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων βάσει ελέγχου	178.200,00 €
Σύνολο Αποκρυσθείσας φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	221.410,62 €
Μείον: Καθαρά κέρδη από πώληση οικοπέδων βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	43.210,62 €
Σύνολο Αποκρυσθείσας φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα βάσει της παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ	178.200,00 €

A2.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ
-----------------------	--------------	----------

	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου
Από ακίνητα	287.897,20		287.897,20	
Από Εμπορικές επιχειρήσεις	221.410,62		178.200,00	
Από ελευθέρια επαγγέλματα	34.582,30		34.582,30	
Συνολικό εισόδημα	543.890,12		500.679,50	
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	903,72		903,72	
Φορολογητέο εισόδημα	542.986,40		499.775,78	

Α 3. ΦΟΡΟΣ

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας			Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
				Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας			286.993,48	115.207,07	499.775,78	210.959,10	
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου						
	Υπόλοιπο φόρου (α)				115.207,07		210.959,10	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας							
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου						
	Υπόλοιπο φόρου (β)							
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β.	Συμπληρωματικός φόρος							
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			269.568,72	4.448,53	269.568,72	4.448,53	
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				119.655,60		215.407,63	
Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
	α) Κινητές αξίες							
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
	γ) Ακίνητα							
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες							
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
	στ) Την αλλοδαπή							
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			74.772,82		74.772,82		

	β) Ειδικών περιπτώσεων		1.883,88		1.883,88		
	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
		Υπόλοιπο φόρου		42.998,90		138.750,91	95.752,01
Δ.	Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			64.774,45		64.774,45	
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			8.897,06		8.897,06	
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			1.779,41		1.779,41	
	4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου						
	5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ						
	6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής						
	Ανακρίβεια	έως 120%	120,00%			114.902,41	114.902,41
	7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		120,00%				
	8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου						
	9. Εισφορά ΕΛΓΑ						
	10. Εισφορά Αλληλεγγύης						
	11. Τέλος Επιτηδεύματος						
	Σύνολο			118.449,82		329.104,24	210.654,42
	Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών						
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			118.449,82		329.104,24	210.654,42
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή βάσει δήλωσης						
	Πλέον αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό						
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			118.449,82		329.104,24	210.654,42

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	19.086,37
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.696,56
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	20.231,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.014,48

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	13.500,00
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.200,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.070,00

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.770,00
----------------------------	------------------

ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ

ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	36.884,78
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	44.261,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.146,52

ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	15.594,60
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	18.713,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.308,12

ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	1.335,20
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	1.602,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.937,44

ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	621,80
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	730,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.352,43

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.