



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.06.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1503

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **13.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων:

α) της υπ' αρ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2012),

- β) της υπ' αρ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2013),
- γ) της υπ' αρ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και
- δ) της υπ' αρ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 36.214,66€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ύψους 33.969,35€ και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.032,24€, ήτοι συνολικό ποσό **74.216,25€**.
- Με την με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 22.117,66€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ύψους 20.746,37€ και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.856,11€, ήτοι συνολικό ποσό **46.720,14€**.
- Με την με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 6,893,85€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.446,93€ και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.039,16€, ήτοι συνολικό ποσό **11.379,93€**.
- Με την με αριθμό/...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 926,93€ και προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 463,47€, ήτοι συνολικό ποσό **1.390,40€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 31.12.2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. (αρ. πρωτ. εισερχ. στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων/2018) έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με συνημμένη πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντα, η οποία αφορούσε τα οικ. έτη 2010-2014, καθώς και τα φορολογικά έτη 2014, 2015. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέβη στην αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα και την διερεύνηση της πηγής και της αιτίας των πρωτογενών πιστώσεων σε αυτούς, απ' όπου προέκυψαν αρνητικές διαφορές με τα δηλωθέντα εισοδήματά του σε όλα τα ελεγχόμενα έτη. Ωστόσο, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκαν μόνο για τα μη παραγραφόμενα έτη 2012 και εντεύθεν.

Συγκεκριμένα, οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα στα μη παραγραφόμενα έτη είναι οι εξής:

2012

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓΑΡ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ – ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1	09/01/2012	.....	.....	.....	790,00	790,00
2	10/01/2012	.....	.....	.....	12.000,00	12.000,00
3	12/01/2012	.....	.....	.....	1.254,47	1.254,47
4	13/01/2012	.....	.....	.....	560,00	560,00
5	13/01/2012	.....	.....	.....	2.500,00	2.500,00
6	25/01/2012	.....	.....	.....	5.000,00	5.000,00
7	26/01/2012	.....	.....	.....	1.215,44	1.215,44
8	30/01/2012	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
9	03/02/2012	.....	.....	.....	349,75	349,75
10	03/02/2012	.....	.....	.....	1.220,00	1.220,00
11	10/02/2012	.....	.....	.....	1.215,43	1.215,43
12	23/02/2012	.....	.....	.....	1.216,75	1.216,75
13	01/03/2012	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
14	12/03/2012	.....	.....	.....	1.216,74	1.216,74
15	12/03/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
16	26/03/2012	.....	.....	.....	1.203,17	1.203,17
17	28/03/2012	.....	.....	.....	1.236,68	1.236,68
18	02/04/2012	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
19	03/04/2012	.....	.....	.....	960,00	960,00
20	04/04/2012	.....	.....	.....	349,75	349,75
21	11/04/2012	.....	.....	.....	1.203,17	1.203,17
22	23/04/2012	.....	.....	.....	710,88	710,88
23	26/04/2012	.....	.....	.....	1.203,17	1.203,17
24	30/04/2012	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00

25	02/05/2012	.....	.....	.....	200,00	200,00
26	02/05/2012	.....	.....	.....	5.000,00	5.000,00
27	03/05/2012	.....	.....	.....	950,00	950,00
28	07/05/2012	.....	.....	.....	700,00	700,00
29	07/05/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
30	10/05/2012	.....	.....	.....	1.203,17	1.203,17
31	24/05/2012	.....	.....	.....	1.198,73	1.198,73
32	05/06/2012	.....	.....	.....	100,00	100,00
33	05/06/2012	.....	.....	.....	965,00	965,00
34	12/06/2012	.....	.....	.....	349,75	349,75
35	12/06/2012	.....	.....	.....	1.198,73	1.198,73
36	22/06/2012	.....	.....	.....	2.700,00	2.700,00
37	26/06/2012	.....	.....	.....	1.201,69	1.201,69
38	03/07/2012	.....	.....	.....	5.000,00	5.000,00
39	05/07/2012	.....	.....	.....	890,00	890,00
40	09/07/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
41	12/07/2012	.....	.....	.....	1.201,69	1.201,69
42	17/07/2012	.....	.....	.....	3.150,00	3.150,00
43	26/07/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
44	26/07/2012	.....	.....	.....	1.111,74	1.111,74
45	02/08/2012	.....	.....	.....	1.385,00	1.385,00
46	03/08/2012	.....	.....	.....	5.000,00	5.000,00
47	09/08/2012	.....	.....	.....	25,78	25,78
48	10/08/2012	.....	.....	.....	349,75	349,75
49	10/08/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
50	13/08/2012	.....	.....	.....	743,99	743,99
51	24/08/2012	.....	.....	.....	1.879,72	1.879,72
52	07/09/2012	.....	.....	.....	130,00	130,00
53	07/09/2012	.....	.....	.....	850,00	850,00
54	12/09/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
55	13/09/2012	.....	.....	.....	1.120,24	1.120,24
56	19/09/2012	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
57	26/09/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
58	02/10/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
59	08/10/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
60	10/10/2012	.....	.....	.....	349,75	349,75
61	11/10/2012	.....	.....	.....	1.120,25	1.120,25
62	11/10/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
63	11/10/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
64	15/10/2012	.....	.....	.....	1.505,00	1.505,00
65	18/10/2012	.....	.....	.....	6.698,25	6.698,25
66	25/10/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
67	02/11/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
68	05/11/2012	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
69	07/11/2012	.....	.....	.....	1.275,00	1.275,00
70	12/11/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
71	13/11/2012	.....	.....	.....	1.340,00	1.340,00
72	26/11/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32

73	26/11/2012	.....	.....	.....	3.000,00	3.000,00
74	30/11/2012	.....	.....	.....	2.315,00	0,00
75	07/12/2012	.....	.....	.....	800,00	800,00
76	12/12/2012	.....	.....	.....	1.202,32	1.202,32
77	17/12/2012	.....	.....	.....	1.200,00	1.200,00
78	24/12/2012	.....	.....	.....	733,05	733,05
79	24/12/2012	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
80	27/12/2012	.....	.....	.....	2.383,98	2.383,98
			ΣΥΝΟΛΑ		130.827,10	127.236,54

2013

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓΑΡ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1	11/01/2013	.....	.....	.....	1.300,00	0,00
2	21/01/2013	.....	.....	.....	930,00	930,00
3	24/01/2013	.....	.....	.....	733,05	733,05
4	24/01/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
5	29/01/2013	.....	.....	.....	1.100,00	1.100,00
6	04/02/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
7	07/02/2013	.....	.....	.....	1.235,00	1.235,00
8	11/02/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
9	12/02/2013	.....	.....	.....	733,04	733,04
10	12/02/2013	.....	.....	.....	600,00	600,00
11	13/02/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
12	19/02/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
13	21/02/2013	.....	.....	.....	500,00	0,00
14	26/02/2013	.....	.....	.....	1.100,98	1.100,98
15	01/03/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
16	06/03/2013	.....	.....	.....	500,00	0,00
17	07/03/2013	.....	.....	.....	200,00	200,00
18	12/03/2013	.....	.....	.....	759,90	759,90
19	12/03/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
20	14/03/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
21	26/03/2013	.....	.....	.....	760,23	760,23
22	27/03/2013	.....	.....	.....	1.200,00	1.200,00
23	02/04/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
24	03/04/2013	.....	.....	.....	500,00	0,00
25	09/04/2013	.....	.....	.....	26,37	26,37
26	11/04/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
27	12/04/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
28	15/04/2013	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00

29	25/04/2013	.....	.....	.....	760,23	760,23
30	26/04/2013	.....	.....	.....	1.358,28	1.358,28
31	26/04/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
32	30/04/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
33	30/04/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
34	02/05/2013	.....	.....	.....	3.500,00	3.500,00
35	08/05/2013	.....	.....	.....	500,00	0,00
36	10/05/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
37	15/05/2013	.....	.....	.....	479,89	479,89
38	17/05/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
39	22/05/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
40	24/05/2013	.....	.....	.....	760,23	760,23
41	07/06/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
42	12/06/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
43	13/06/2013	.....	.....	.....	479,89	479,89
44	20/06/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
45	21/06/2013	.....	.....	.....	2.500,00	2.500,00
46	26/06/2013	.....	.....	.....	760,23	760,23
47	01/07/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
48	09/07/2013	.....	.....	.....	26,47	26,47
49	09/07/2013	.....	.....	.....	4.000,00	4.000,00
50	11/07/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
51	12/07/2013	.....	.....	.....	484,99	484,99
52	16/07/2013	.....	.....	.....	37,21	37,21
53	25/07/2013	.....	.....	.....	760,23	760,23
54	26/07/2013	.....	.....	.....	479,89	479,89
55	01/08/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
56	12/08/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
57	13/08/2013	.....	.....	.....	100,00	100,00
58	13/08/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
59	26/08/2013	.....	.....	.....	1.437,63	1.437,63
60	02/09/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
61	06/09/2013	.....	.....	.....	200,00	200,00
62	06/09/2013	.....	.....	.....	3.500,00	3.500,00
63	12/09/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
64	13/09/2013	.....	.....	.....	479,89	479,89
65	26/09/2013	.....	.....	.....	760,23	760,23
66	04/10/2013	.....	.....	.....	1.850,00	1.850,00
67	04/10/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
68	10/10/2013	.....	.....	.....	760,24	760,24
69	10/10/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00
70	11/10/2013	.....	.....	.....	561,30	561,30
71	21/10/2013	.....	.....	.....	2.000,00	2.000,00

72	24/10/2013	.....	.....	.....	918,77	918,77
73	04/11/2013	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00
74	07/11/2013	.....	.....	.....	59,45	59,45
75	08/11/2013	.....	.....	.....	500,00	500,00
76	08/11/2013	.....	.....	.....	50,00	50,00
77	08/11/2013	.....	.....	.....	3.000,00	3.000,00
78	12/11/2013	.....	.....	.....	918,78	918,78
79	13/11/2013	.....	.....	.....	765,26	765,26
80	26/11/2013	.....	.....	.....	918,44	918,44
81	27/11/2013	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00
82	02/12/2013	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00
83	09/12/2013	.....	.....	.....	12,07	12,07
84	09/12/2013	.....	.....	.....	1.000,00	1.000,00
85	12/12/2013	.....	.....	.....	918,44	918,44
86	13/12/2013	.....	.....	.....	721,61	721,61
87	23/12/2013	.....	.....	.....	5.000,00	5.000,00
88	24/12/2013	.....	.....	.....	918,44	918,44
89	27/12/2013	.....	.....	.....	765,26	765,26
90	30/12/2013	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00
				ΣΥΝΟΛΑ	107.243,36	103.943,36

2014

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓΑΡ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΠΡΩΣΦΕΥΓΩΝ – ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1	09/01/2014	.....	.....	.....	259,98	259,98
2	10/01/2014	.....	.....	.....	918,44	918,44
3	24/01/2014	.....	.....	.....	918,44	918,44
4	07/02/2014	.....	.....	.....	93,49	93,49
5	12/02/2014	.....	.....	.....	918,44	918,44
6	14/02/2014	.....	.....	.....	8.000,00	8.000,00
7	26/02/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
8	06/03/2014	.....	.....	.....	2.360,00	2.360,00
9	12/03/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
10	13/03/2014	.....	.....	.....	748,66	748,66
11	26/03/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
12	31/03/2014	.....	.....	.....	1.800,00	1.800,00
13	09/04/2014	.....	.....	.....	154,61	154,61
14	10/04/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
15	11/04/2014	.....	.....	.....	1.497,32	1.497,32
16	24/04/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
17	29/04/2014	.....	.....	.....	660,32	660,32
18	12/05/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
19	13/05/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01

20	22/05/2014	.....	.....	.....	1.500,00	1.500,00
21	26/05/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
22	12/06/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
23	13/06/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
24	13/06/2014	.....	.....	.....	2.300,00	2.300,00
25	26/06/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
26	10/07/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
27	11/07/2014	.....	.....	.....	748,66	748,66
28	24/07/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
29	12/08/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
30	13/08/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
31	26/08/2014	.....	.....	.....	1.570,11	1.570,11
32	11/09/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
33	12/09/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
34	25/09/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
35	10/10/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
36	13/10/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
37	15/10/2014	.....	.....	.....	2.200,00	2.200,00
38	24/10/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
39	12/11/2014	.....	.....	.....	900,12	900,12
40	13/11/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
41	26/11/2014	.....	.....	.....	1.227,78	1.227,78
42	09/12/2014	.....	.....	.....	660,83	660,83
43	11/12/2014	.....	.....	.....	1.227,79	1.227,79
44	12/12/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
45	23/12/2014	.....	.....	.....	984,10	984,10
46	29/12/2014	.....	.....	.....	705,01	705,01
				ΣΥΝΟΛΑ	51691,09	51691,09

2015

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΕΛΕΓΧ/ΝΟΣ – ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1	12/01/2015	.....	.....	.....	984,10	984,10
2	26/01/2015	.....	.....	.....	1.052,18	1.052,18
3	12/02/2015	.....	.....	.....	1.052,17	1.052,17
4	26/02/2015	.....	.....	.....	1.045,32	1.045,32
5	12/03/2015	.....	.....	.....	1.045,32	1.045,32
6	26/03/2015	.....	.....	.....	1.045,32	1.045,32
7	08/04/2015	.....	.....	.....	1.045,32	1.045,32
8	24/04/2015	.....	.....	.....	972,09	972,09
9	24/04/2015	.....	.....	.....	748,66	748,66
10	12/05/2015	.....	.....	.....	972,08	972,08
11	26/05/2015	.....	.....	.....	1.137,45	1.137,45

12	26/05/2015	.....	.....	.....	2.052,31	2.052,31
13	11/06/2015	.....	.....	.....	1.137,45	1.137,45
14	25/06/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
15	10/07/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
16	24/07/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
17	12/08/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
18	12/08/2015	.....	.....	.....	2.029,51	2.029,51
19	26/08/2015	.....	.....	.....	1.711,90	1.711,90
20	10/09/2015	.....	.....	.....	1.041,90	1.041,90
21	24/09/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
22	12/10/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
23	20/10/2015	.....	.....	.....	2.309,13	2.309,13
24	26/10/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
25	26/10/2015	.....	.....	.....	2.015,28	2.015,28
26	12/11/2015	.....	.....	.....	1.041,90	1.041,90
27	26/11/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
28	03/12/2015	.....	.....	.....	100,00	100,00
29	10/12/2015	.....	.....	.....	1.041,91	1.041,91
30	23/12/2015	.....	.....	.....	1.040,97	1.040,97
31	23/12/2015	.....	.....	.....	1.343,87	1.343,87
				ΣΥΝΟΛΟ	36301,42	36301,42

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και συγκρίνοντας, κατ' έτος, το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων στο τραπεζικό σύστημα με το βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εισόδημα, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων κατά τα έτη 2012 -2013 - 2014- 2015 προσαύξησε την περιουσία του (από άγνωστη πηγή ή αιτία - αρ. 48§3 του Ν. 2234/94) κατά τα ποσά που εμφανίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων

Έτος	2012	2013	2014	2015
Πρωτογενείς Καταθέσεις	127.236,54	103.943,36	51.691,09	36.301,41
Μείον Δηλωθέν Εισόδημα	<u>41.306,03</u>	<u>26.314,09</u>	<u>30.800,64</u>	<u>33.492,55</u>
Προσαύξηση περιουσίας	85.930,51	77.629,27	20.890,45	2.808,87

πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.

2. Έλλειψη αιτιολογίας - Παραβίαση της αρχής των χρηστών ηθών και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση. Η επανακατάθεση χρηματικών ποσών δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Οι πρωτογενείς καταθέσεις υπερκαλύπτονται από το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα απέρριψε τους ισχυρισμούς περί ανάλωσης κεφαλαίου.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, λόγω μη επιμερισμού των χρηματικών ποσών των πιστώσεων που βρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων του κάθε λογαριασμού.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 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, προΐσχύουσες 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**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2013-2014, καθώς και για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 31.12.2018 δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

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

Επειδή, στο άρθρο **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, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

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

Επειδή, στο άρθρο **48§3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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 **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 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.3888/2010 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. 3. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016** απόφαση του **Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη

φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.)......το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασηςΗ προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει,

κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015:** «.....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 οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης

της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της..... 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, τα ποσά που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν δύναται να θεωρηθούν προσαύξηση της περιουσίας του, καθώς τα διαθέσιμα προς ανάλωση ποσά, τα οποία προέρχονται από δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, υπερβαίνουν το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων. Επιπλέον υποστηρίζει ότι η επανακατάθεση χρηματικών ποσών δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως ,ενδεικτικώς, κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης. Ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις προηγούμενου έτους από τραπεζικούς του λογαριασμούς, ούτε προσκομίζει την κίνηση αυτών, έτσι ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ορισμένες από τις αναλήψεις του να επανακατατέθηκαν και να τροφοδότησαν άλλον λογαριασμό. Επίσης, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει

το λογιστικό του υπόλοιπο των λογαριασμών, κατά την 31/12/2011 ή τουλάχιστον 01/01/2012, ώστε να διασταυρωθεί αν το επικαλούμενο σχηματισθέν κεφάλαιο από δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών ήταν διαθέσιμο εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, η γενική και αόριστη αναφορά στην δυνατότητα του προσφεύγοντα να επανακαταθέτει μη αναλωθέντα ποσά στο τραπεζικό σύστημα δεν κρίνεται ικανή να τον απαλλάξει από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή, από την έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο υπό κρίση χρονικό διάστημα (2009-2015) εμφανίζει πρωτογενείς καταθέσεις πέραν των δηλωθέντων εισοδημάτων του, συνολικής αξίας 556.304,44 €. Αναλυτικότερα :

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2009	48.943,83	159.944,42	-111.000,59
2010	47.401,67	221.288,84	-173.887,17
2011	52.457,02	136.614,60	-84.157,58
2012	41.306,03	127.236,54	-85.930,51
2013	26.314,09	103.943,36	- 77.629,27
2014	30.800,64	51.691,09	-20.890,45
2015	33.492,55	36.301,42	-2.808,87
ΣΥΝΟΛΟ	280.715,83	837.020,27	-556.304,44

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί ύπαρξης κεφαλαίου προηγούμενων ετών το οποίο σχετίζεται με τις επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις, καθώς και περί επανακατάθεσης απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με το **άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεση περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται **καταρχήν** ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 Ν. 4174/2013: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως εσφαλμένα ο έλεγχος δεν επιμέρισε ισόποσα τα ποσά, που κρίθηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, στους συνδικαιούχους των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, από την από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προκύπτουν τα εξής:

Αναφορικά με το έτος 2012:

Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, που προσδιόρισε τελικώς ο έλεγχος, ύψους 127.236,54€ προκύπτει από τις κινήσεις (εγγραφές) των κάτωθι λογαριασμών:

- α) Υπ' αριθ. λογαριασμός της
Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού είναι ο προσφεύγων, του
..... Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 41.335,79€.
- β) Υπ' αριθ. λογαριασμός της
Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού είναι ο προσφεύγων, του
..... Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 19.710,00€.
- γ) Υπ' αριθ. λογαριασμός της
Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) τουκαι 2)
..... του και 3) του
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 41.982,00€.
- δ) Υπ' αριθ. λογαριασμός της
Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) τουκαι 2)
..... του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 17.700,00€.
- ε) Υπ' αριθ. λογαριασμός της
Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1)και 2)
..... του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 2.508,75€ και
- στ) Υπ' αριθ. λογαριασμός της
Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1)και 2)
..... του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 4.000,00 €.

Στους λογαριασμούς α' και β' ο εμφανίζεται μοναδικός δικαιούχος και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις σε αυτούς βαρύνουν τον ίδιο.

Στους λογαριασμούς γ' έως στ' ο προσφεύγων εμφανίζεται δικαιούχος με συνδικαιούχους τα παιδιά του & την σύζυγό του. Σύμφωνα με την από 13.09.2018 υπεύθυνη δήλωση άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, που υπέβαλε ο ίδιος ο προσφεύγων στην φορολογική αρχή, τους ως άνω λογαριασμούς τους διαχειριζόταν αποκλειστικά ο ίδιος και ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις χρημάτων σε αυτούς βαρύνουν τον ίδιο.

Αναφορικά με το έτος 2013:

Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, που προσδιόρισε τελικώς ο έλεγχος, ύψους 103.943,36€ προκύπτει από τις κινήσεις (εγγραφές) των κάτωθι λογαριασμών:

- α) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού είναι ο προσφεύγων, του
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 30.941,15€.

β) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού είναι ο του
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 3.902,21€.

γ) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) του (κύριος
δικαιούχος) και 2) του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων
1.000,00€.

δ) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) του (κύριος
δικαιούχος) και 2) του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων
1.500,00€

ε) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) του και 2)
..... του και 3) του
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 35.800,00€ και

στ) Υπ' αριθ. αριθ. λογ. λογαριασμός

Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) του και 2)
..... του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 30.800,00€.

Στους λογαριασμούς α' και β' ο εμφανίζεται μοναδικός
δικαιούχος και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις σε
αυτούς βαρύνουν τον ίδιο.

Στους λογαριασμούς γ' & δ' ο προσφεύγων είναι κύριος δικαιούχος με συνδικαιούχους τα δυο του
παιδιά. Επιπλέον, οι ως άνω λογαριασμοί δημιουργήθηκαν στο πλαίσιο της απορρόφησης της
..... από την και ταυτίζονται με τους υπ' αρ.
..... & της
....., για τους οποίους ο προσφεύγων είχε υποβάλει στην φορολογική αρχή την από
13/9/2018 Υπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/1986, αναλαμβάνοντας αποκλειστικά ο ίδιος την ευθύνη
για την διαχείριση αυτών.

Επιπρόσθετα, στον λογαριασμό δ' υπάρχει μια μόνο πρωτογενής κατάθεση στις 30/12/2013
ύψους 1.500,00€ με την αιτιολογία «.....».

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι το σύνολο των πρωτογενών
καταθέσεων στους ως άνω λογαριασμούς, αφορούν αποκλειστικά τον προσφεύγοντα,
..... του

Αναφορικά με το έτος 2014

Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, που προσδιόρισε τελικώς ο έλεγχος, ύψους 51.691,09€ προκύπτει από τις κινήσεις (εγγραφές) των κάτωθι λογαριασμών:

α) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού ο του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 47.685,00€.

β) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού ο του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 4.500,00€.

γ) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) του (κύριος δικαιούχος) και 2) του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 4.000,74€ και

δ) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Δικαιούχοι του λογαριασμού είναι οι: 1) του (κύριος δικαιούχος), 2) του και 3) του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 3.020,32€.

Στους λογαριασμούς α' και β' ο εμφανίζεται μοναδικός δικαιούχος και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις σε αυτούς βαραίνουν τον ίδιο. Στους λογαριασμούς γ' & δ' ο προσφεύγων είναι κύριος δικαιούχος με συνδικαιούχους τα δυο του παιδιά. Επιπλέον, οι ως άνω λογαριασμοί δημιουργήθηκαν στο πλαίσιο της απορρόφησης της από την και ταυτίζονται με τους υπ' αρ. &,

για τους οποίους ο προσφεύγων είχε υποβάλει στην φορολογική αρχή την από 13/9/2018 Υπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/1986, αναλαμβάνοντας αποκλειστικά ο ίδιος την ευθύνη για την διαχείριση αυτών.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων στους ως άνω λογαριασμούς, αφορούν αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, του

Αναφορικά με το έτος 2015

Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, που προσδιόρισε τελικώς ο έλεγχος, ύψους 36.301,42€ προκύπτει από τις κινήσεις (εγγραφές) των κάτωθι λογαριασμών :

α) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού είναι ο του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 37.892,29€ και

β) Υπ' αριθ. λογαριασμός

Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού ο του Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων 7.409,13€.

Στους ανωτέρω λογαριασμούς α' και β' ο κ. εμφανίζεται μοναδικός δικαιούχος και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις βαρύνουν τον ίδιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν επιμέρισε ισόποσα τις επίμαχες πιστώσεις στους συνδικαιούχους των λογαριασμών (όπου υπάρχουν), καθώς αυτές αφορούν εξ' ολοκλήρου τον ίδιο, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./13.02.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αρ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

	Καταλογιζόμενο ποσό
Διαφορά φόρου	36.214,66€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.032,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	18.107,33€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	15.862,02€
Σύνολο φόρου για καταβολή	74.216,25€

Υπ' αρ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

	Καταλογιζόμενο ποσό
Διαφορά φόρου	22.117,66€
Εισφορά αλληλεγγύης	3.856,11€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	11.058,83€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	9.687,54€
Σύνολο φόρου για καταβολή	46.720,14€

Υπ' αρ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

	Καταλογιζόμενο ποσό
Διαφορά φόρου	6.893,85€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.039,16€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	3.446,93€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.379,93€

Υπ' αρ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

	Καταλογιζόμενο ποσό
Διαφορά φόρου	926,93€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	463,47€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.390,40€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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