



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 14/01/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 113

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18-09-2019 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... ΤΟΥ» - ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των με αριθμό/2019 και/2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 25-09-2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **18-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 136.785,74 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 135.294,78 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17.423,18 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **289.503,70 €**.

-Με την υπ' αριθμ./**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 34.948,04 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 10.484,41 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.530,56 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **49.963,01 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2238/1994 και του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ./**2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής, ο έλεγχος προέβη σε ανάκτηση των πληροφοριών από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κατά τις περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το επίμαχο διάστημα, διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του ν. 2238/1994, για το οικ. έτος 2014 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2013), ύψους 421.789,04€ και με το άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, ύψους και 106.946,22 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**18-09-2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και των διδαγμάτων της κοινής λογικής και πείρας.

Ένα μεγάλο τμήμα χρημάτων που κατατέθηκε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, αφορά σε εμβάσματα εξωτερικού, δηλαδή σε χρήματα που κατατέθηκαν από πελάτες για την εξόφληση νόμιμων συναλλαγών, για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την οποία είχε συνεχή συνεργασία ως αντιπρόσωπός της στο εξωτερικό. Παράλληλα, λόγω των στενών επαγγελματικών σχέσεων που είχε αναπτύξει με τους πελάτες του εξωτερικού, είχε αναλάβει μεταξύ άλλων και τη διευθέτηση ιδιαίτερων θεμάτων που αφορούσαν στην εξυπηρέτηση δικών τους πελατών από την, που επισκέπτονταν για τουρισμό την Ελλάδα. Έτσι, με σκοπό, αφενός, να αυξηθούν οι πωλήσεις της εταιρείας «.....» και κατ' επέκταση οι προμήθειες της ατομικής του επιχείρησης, και αφετέρου, να εξυπηρετηθούν πελάτες των αλλοδαπών οίκων που δεν επιθυμούσαν να έχουν μαζί τους, μεγάλα ποσά μετρητών, κατά την επίσκεψή τους για τουρισμό στην Ελλάδα, συμφώνησε με τους προμηθευτές του εξωτερικού, να του διαβιβάζουν για λογαριασμό των αλλοδαπών επισκεπτών από τη, χρήματα στους προσωπικούς του λογαριασμούς, τα οποία καθ' υπόδειξη των ξένων οίκων παρέδιδε στους ίδιους κατά την προσέλευσή τους στην πόλη της, για να αγοράζουν προϊόντα από τις εγκαταστάσεις της προαναφερόμενης εταιρείας, με την έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης). Τέλος, μέρος των χρημάτων που κατατέθηκαν στους προσωπικούς του λογαριασμούς αφορούν σε περιορισμένο αριθμό πωλήσεων (εξαγωγών) που πραγματοποίησε ο ίδιος στο εξωτερικό, με την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Ως τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/13** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ΦΕΚ 170/26-7-2013) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».*

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: *« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών*

δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του ν. 2238/94** (Φ.Ε.Κ.Α' 151/16-09-1994), όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2013, οριζόταν ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 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. 4. 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 κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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 τη διάταξη του **άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010**, εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, **αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).**

Επειδή με την **παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013(ΦΕΚ 167/23-7-2013)**, ορίζεται ότι : *«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»*

Επειδή, στο **άρθρο 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, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: *«.....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, με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : *«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο*

φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, τέλος 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 περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. [...] 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. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα

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

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016** απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, **η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης_[πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή

αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, 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 ακολούθως, η υποπαράγραφος Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων του ν. 4093/2012 (Φ.Ε.Κ. Α'222/12-11-2012), όπως ίσχυε τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014, προέβλεπε στο **άρθρο 1**, ότι : «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.» Στο **άρθρο 2**, ότι : «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων....., 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.». Στο **άρθρο 4**, ότι : «...17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος...». Στο **άρθρο 6**, ότι : «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο....., 5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών ή την

παροχή υπηρεσιών., 7.Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.»

Επειδή ακολούθως, με την **ΠΟΛ. 1078/17-03-2014**, με την οποία παρέχονται οδηγίες σχετικά με την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014, ορίζεται για τις πωλήσεις αγαθών για λογαριασμό τρίτου, ότι : «Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου, ο παραγγελιοδόχος (αντιπρόσωπος) εκδίδει δικά του φορολογικά στοιχεία για την πώληση των αγαθών, ενώ εκδίδει εκκαθάριση προς τον παραγγελέα (εντολέα), στην οποία αναγράφονται οι πωλήσεις που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του παραγγελέα (εντολέα), καθώς και η προμήθεια του παραγγελιοδόχου (αντιπροσώπου). Οι καταστάσεις πελατών και προμηθευτών σ' αυτές τις περιπτώσεις υποβάλλονται, από τον παραγγελιοδόχο (αντιπρόσωπο) και τον παραγγελέα (εντολέα) ως εξής: α) Παραγγελιοδόχος (αντιπρόσωπος) Κατάσταση πελατών: Καταχωρούνται, αναλυτικά όπου απαιτείται, τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια και αποδείξεις) που έχουν εκδοθεί για τις πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου, τα οποία δεν αποτελούν έσοδα του παραγγελιοδόχου (αντιπροσώπου), καθώς και η προμήθεια, που αναγράφεται στην εκκαθάριση που εκδίδεται προς τον παραγγελέα (εντολέα). Κατάσταση προμηθευτών: Καταχωρούνται, συγκεντρωτικά, οι πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου που εμφανίζονται στην εκδιδόμενη εκκαθάριση, με αντισυμβαλλόμενο τον παραγγελέα (εντολέα). β) Παραγγελέας (εντολέας) Κατάσταση πελατών: Καταχωρούνται, συγκεντρωτικά, οι πωλήσεις για λογαριασμό του που εμφανίζονται στη ληφθείσα εκκαθάριση, με αντισυμβαλλόμενο τον παραγγελιοδόχο (αντιπρόσωπος). Κατάσταση προμηθευτών: Καταχωρείται η προμήθεια του παραγγελιοδόχου, που αναγράφεται στη ληφθείσα εκκαθάριση.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας την κατασκευή ειδών ένδυσης εξαρτημάτων ένδυσης και άλλων ειδών από γουνόδερμα (εκτός των καλυμμάτων κεφαλής) και δευτερεύουσες δραστηριότητες το χονδρικό εμπόριο ειδών ένδυσης, εξαρτημάτων ρουχισμού και άλλων ειδών από γουνόδερμα, χονδρικό εμπόριο ημιετοιμών γουναρικών, λιανικό εμπόριο γουναρικών γενικά, υπηρεσίες πωλητή αγαθών και υπηρεσίες συμβούλου σε θέματα προώθησης πωλήσεων. Η ατομική επιχείρηση λειτουργούσε, από την έναρξη (02/01/2012), ως τη λήξη της (07/08/2014), με έδρα το, ενώ παράλληλα διέθετε και υποκαταστήματα στην για το χονδρικό και λιανικό εμπόριο γουναρικών και ειδών ένδυσης, και άλλων συναφών ειδών από γουνόδερμα. Από τη διενέργεια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων (Υπ' αριθ. ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 και ΠΟΛ.1081/2005) και ειδικότερα τις επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία, βάσει υπηρεσιακών στοιχείων, αλλά και των ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 5-13 της από 15-07-2019 έκθεσης ελέγχου, δεν προέκυψαν φορολογικές παραλείψεις και παραβάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να εξάγει ασφαλές ελεγκτικό αποτέλεσμα, με τη διενέργεια έρευνας και επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε.. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών λογαριασμών του προσφεύγοντος, και αφού, εξαιρέθηκαν οι συμψηφιστικές πράξεις (αντιλογισμοί, πάγιες εντολές πληρωμής καρτών, δανείων κτλ.), μεταφορές ποσών από άλλους λογαριασμούς, πωλήσεις επενδυτικών προϊόντων, έσοδα επενδυτικών προϊόντων (μερίσματα, αποδόσεις επενδύσεων κ.τ.λ.) και έσοδα από πιστωτικούς τόκους, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις ανά ελεγχόμενο έτος, ως ακολούθως:

Χρήση	Σύνολο Πρωτογενών καταθέσεων €	Σύνολο Πρωτογενών καταθέσεων που αναλογεί στον ελεγχόμενο
2013	664.184,14	656.395,63
2014	502.264,70	414.087,45

Στη συνέχεια ακολούθησε η κοινοποίηση του με αρ. πρ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών του αρθρ. 14 Ν 4174/13, προκειμένου να αιτιολογηθεί η προέλευση των πιστώσεων των χρηματικών ποσών, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την αρ. πρ./2019 απάντηση του, προσκομίζοντας αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία για τις τραπεζικές κινήσεις. Μετά την αξιοποίηση των προσκομισθέντων αυτών στοιχείων, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς που αφορούσαν τις καταθέσεις που προήλθαν από τις εισπράξεις του νομικού προσώπου με την επωνυμία

«.....» με ΑΦΜ, για λογαριασμό του οποίου, ο προσφεύγων διενήργησε πωλήσεις προϊόντων, ύψους 164.203,10 € για τη χρήση 2013 και ύψους 249.019,04 €, για το φορολογικό έτος 2014, ως πωλητής αγαθών με προμήθεια, τις οποίες αφαίρεσε από τις αρχικές προσδιορισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, για τα υπό κρίση έτη, διαμορφώθηκαν ως εξής:

Έτος	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων	Μείον αιτιολογημένες καταθέσεις με το υπόμνημα	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων μετά το υπόμνημα	Σύνολο Πρωτογενών καταθέσεων που αναλογεί στον ελεγχόμενο
2013	664.184,14	164.203,10	499.981,04	492.192,53
2014	502.264,70	254.169,04	248.095,66	159.918,41

Στη συνέχεια τα ως άνω στοιχεία των τραπεζικών ιδρυμάτων, αφού συσχετίστηκαν με τα οικονομικά στοιχεία (δηλωθέντα εισοδήματα), που προήλθαν από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ύψους 421.789,24 €, για τη χρήση 2013 και ύψους 106.946,22 €, για τη χρήση 2014.

Στο ως άνω πόρισμα κατέληξε ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του:

1. Τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά εσόδων, από τα οποία διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν πωλήσεις προϊόντων (εισαγωγή συναλλάγματος) από τον ελεγχόμενο, ως πωλητής αγαθών επί προμήθεια για λογαριασμό της εταιρείας- Α.Φ.Μ., για την χρήση 2012, ύψους 446.652,72 ευρώ, η οποία αφορά χρήση μη ελεγχόμενη και πιθανόν η απόδοση και η μεταφορά των χρημάτων από τις πωλήσεις προϊόντων προς την συγκεκριμένη εταιρεία να διενεργήθηκαν από τον ελεγχόμενο μέσα στη χρήση 2012.

-Κατά τη χρήση 2013 διενεργήθηκαν πωλήσεις προϊόντων (εισαγωγή συναλλάγματος) από τον ελεγχόμενο, ως πωλητή αγαθών επί προμήθεια για λογαριασμό της εταιρείας- Α.Φ.Μ., ύψους 325.991,65 ευρώ.

- Κατά τη χρήση 2014 διενεργήθηκαν πωλήσεις προϊόντων (εισαγωγή συναλλάγματος) από τον ελεγχόμενο, ως πωλητή αγαθών επί προμήθεια για λογαριασμό της εταιρείας- Α.Φ.Μ., ύψους 134.272,96 ευρώ.

2. Με βάση τα τραπεζικά έγγραφα που προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο(αποδεικτικά μεταφοράς χρημάτων σε συνάλλαγμα μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών, αποδείξεις συναλλαγής,

αντίγραφα ενταλμάτων πληρωμής, αντίγραφα ονομαστικών τραπεζικών επιταγών, αντίγραφα κατάθεσης συναλλάγματος, αποδείξεις είσπραξης κτλ.), διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν κατά τη χρήση 2013, συνολικές αναλήψεις και μεταφορές χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας- Α.Φ.Μ., οι οποίες αφορούν έσοδα από πωλήσεις προϊόντων(εισαγωγή συναλλάγματος) που διενέργησε ο ελεγχόμενος για λογαριασμό της συγκεκριμένης εταιρείας, ύψους 164.203,10 € για τη χρήση 2013 και 249.019,04 €, για τη χρήση 2014, (όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 62-63 και 70-71 της σχετικής έκθεσης ελέγχου).

3. Τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 2013 και 2014, διενεργήθηκαν ονομαστικές πιστώσεις – καταθέσεις σε συνάλλαγμα από άτομα τρίτων χώρων από συναλλαγές που είχαν με τον ελεγχόμενο. Τα στοιχεία των συγκεκριμένων ατόμων δεν ταυτίζονται στην πλειοψηφία τους με τα στοιχεία των πελατών για τους οποίους εκδοθήκαν τιμολόγια πώλησης από την εταιρεία- Α.Φ.Μ. για συναλλαγές που διενήργησε ο ελεγχόμενος μέσα στις χρήσεις 2012-2013 και 2014 για λογαριασμό της εταιρείας. Ειδικότερα τα εμβάσματα διενεργήθηκαν από άτομα τρίτων χώρων σε ατομικούς και κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου με συγγενικά του πρόσωπα, στους οποίους δεν ήταν συνδικαιούχος ο διαχειριστής του Νομικού προσώπου ή και το ίδιο το Νομικό πρόσωπο για το οποίο υποτίθεται ότι διενεργήθηκαν οι συναλλαγές και όπως άλλωστε είθισται, κατά γενικό κανόνα στις εμπορικές συναλλαγές, μεταξύ επιτηδευματιών, για την διασφάλιση και τον έλεγχο των μεταξύ τους συναλλαγών.

4. Τις προμήθειες ύψους 5.000,00 €, και 5.150,00 €, τις οποίες έλαβε για τις συγκεκριμένες πωλήσεις των χρήσεων 2013 και 2014, αντίστοιχα.

5. Το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, κάποια σύμβαση συνεργασίας μεταξύ του ελεγχόμενου και της γουνοποιητικής εταιρείας- Α.Φ.Μ., από την οποία να προκύπτουν οι όροι συνεργασίας και το ποσοστό προμήθειας του ελεγχόμενου για τις πωλήσεις προϊόντων (εισαγωγή συναλλάγματος), που διενέργησε για λογαριασμό της συγκεκριμένης εταιρείας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι, από τον έλεγχο των βιβλίων και των παραστατικών εσόδων που καταχωρήθηκαν σε αυτά για τις χρήσεις 2013 και 2014, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε εκκαθαρίσεις πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων, όπως ορίζεται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, από τις οποίες να προκύπτει το ύψος των πωλήσεων και η προμήθεια του ελεγχόμενου. Τα ποσά των 5.000,00 € και 5.150,00 €, που έλαβε ο ελεγχόμενος στις ως άνω χρήσεις, ως προμήθεια για τις πωλήσεις προϊόντων που διενέργησε για λογαριασμό της εταιρείας- Α.Φ.Μ., κρίθηκαν από τον έλεγχο πολύ μικρά για τον όγκο των συναλλαγών που επικαλείται ο ελεγχόμενος ότι διενέργησε για λογαριασμό της συγκεκριμένης εταιρείας για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 , ήτοι ύψους 982.926,37 €.

6. Το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αποδείξεις είσπραξης και σχετικές εγγραφές του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, από τις οποίες να προκύπτει το ύψος των χρημάτων που ισχυρίζεται ότι απέδωσε σε μετρητά στην ανώνυμη εταιρεία από τις χονδρικές πωλήσεις προϊόντων που ισχυρίζεται ότι διενήργησε για λογαριασμό της.

7. Το γεγονός ότι παρότι συμφώνησε με τους πελάτες εξωτερικού, οι τελευταίοι να διαβιβάζουν στους προσωπικούς του λογαριασμούς, χρήματα, τα οποία καθ' υπόδειξή τους, παρέδιδε σε τρίτα πρόσωπα κατά την προσέλευσή τους, στην Πόλη της, εντούτοις, ο ελεγχόμενος, πέραν των μεταφορών χρημάτων μέσω τραπεζών στον λογαριασμό όψεως αυτής, δεν προσκόμισε τις τραπεζικές αναλήψεις, σε συνδυασμό με κάποιο παραστατικό έγγραφο απόδοσης των χρημάτων, προς τα άτομα που ισχυρίζεται ότι διενέργησε, έτσι ώστε να αποδεικνύεται ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που πιστώθηκαν στους προσωπικούς και κοινούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου στις χρήσεις 2013 και 2014, προέρχονται από τις εμπορικές συναλλαγές της ανώνυμης εταιρείας. Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι στις προσκομισθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν υπάρχει ως επισημάνση η φράση «υπεύθυνος για την εξόφληση των προϊόντων είναι ο» ή «για τουρισμό». Αντιθέτως, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, είθισται, κατά την διενέργεια εμπορικών συναλλαγών και ειδικότερα κατά την απόδοση των χρημάτων να εκδίδεται μεταξύ των συναλλασσόμενων, κάποιο παραστατικό έγγραφο απόδοσης των χρημάτων με σκοπό την διασφάλιση των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται, ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως πρωτογενείς καταθέσεις, ποσά που κατατίθεντο στους λογαριασμούς του, κατά τα έτη 2013 και 2014, καθότι, αυτά προέρχονται από εισπράξεις (πωλήσεις) για λογαριασμό τρίτου, που δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου. Οι πωλήσεις της εταιρείας «.....» προς το εξωτερικό, με αναφορά του ιδίου ως υπεύθυνου πληρωμής, ανήλθαν το έτος 2013, στο συνολικό ποσό των 325.991,65 €, και το έτος 2014, στο συνολικό ποσό των 353.757,18 €, όπως προκύπτει από τα τιμολόγια που προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, κατά το ποσό αυτό, ο έλεγχος όφειλε να δεχτεί ότι δεν υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις, αφού οι αντίστοιχης αξίας πιστώσεις, αφορούσαν το πρόσωπο της ανωτέρω εταιρείας. Το γεγονός που προκύπτει από τα ανωτέρω τιμολόγια, ότι δηλαδή ήταν ο υπεύθυνος πληρωμής και σε αυτόν κατέθεταν οι πελάτες χρήματα, δικαιούχος των οποίων ήταν η εταιρεία «.....», αρκεί για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Επίσης υποστηρίζει, ότι στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως αντιπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στο εξωτερικό, με τη δική του μεσολάβηση, η ως άνω εταιρεία πωλούσε επί προμήθεια προϊόντα της στη Η έκδοση των φορολογικών στοιχείων πώλησης και διακίνησης των προϊόντων γίνονταν καθ' υπόδειξή του, απευθείας από την ανώνυμη εταιρεία προς

τον πελάτη εξωτερικού, έναντι αμοιβής – προμήθειας για την οποία εξέδιδε εμπρόθεσμα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, η δε, εξόφληση των τιμολογίων της πωλήτριας εταιρείας διενεργούνταν με εμβάσματα από το εξωτερικό σε προσωπικούς του λογαριασμούς, χρήματα τα οποία στη συνέχεια παρέδιδε στην πωλήτρια εταιρεία. Επιπλέον, υπογραμμίζει ότι, λόγω των στενών επαγγελματικών σχέσεων, είχε αναλάβει μεταξύ άλλων και τη διευθέτηση εκ μέρους του, ιδιαίτερων θεμάτων που αφορούσαν στην εξυπηρέτηση δικών τους πελατών από τη, που επισκέπτονταν για τουρισμό την Ελλάδα. Με τον τρόπο αυτό, εξυπηρετούνταν οι ξένοι επισκέπτες, που δε μπορούσαν κατά την αναχώρησή από τη χώρα τους, να έχουν υψηλά χρηματικά ποσά λόγω περιορισμού στην εξαγωγή συναλλάγματος και παράλληλα ήταν απολύτως εξασφαλισμένη η πραγματοποίηση λιανικών πωλήσεων (γουνarikών) από την εταιρεία «.....». Έτσι στα πλαίσια των σχέσεων συνεργασίας και εμπιστοσύνης που αυτές καταδεικνύουν, κάθε φορά που προσερχόταν ένας πελάτης «απεσταλμένος» από αλλοδαπό πελάτη του, είχε σχετική ενημέρωση και του παρέδιδε τα χρήματα και τούτο επιβεβαιωνόταν επί τόπου (κατά βάση τηλεφωνικά) και στον εντολέα του. Δεδομένου ότι ουδέποτε υπήρξε οποιαδήποτε αμφισβήτηση δεν ήταν αναγκαία η διατήρηση ενός τεράστιου αρχείου αποδείξεων. Τα παραστατικά που προσκόμιζε στον έλεγχο και αφορούσαν συναλλαγές του νομικού προσώπου, στις οποίες μεσολαβούσε, αποδεικνύουν ότι οι εν λόγω καταθέτες ήταν πελάτες του νομικού προσώπου και ο ίδιος υπεύθυνος πληρωμής των εν λόγω τιμολογίων. Εξάλλου από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, διαπιστώνεται ότι προέβη σε συνολικές αναλήψεις στη χρήση 2013 της τάξεως των 705.754,73 € και 21.694,81 \$ και στη χρήση 2014 της τάξεως των 178.128,50 € και 2.171,41 \$, από τις οποίες δεν καταβλήθηκαν μόνο μετρητά στους πελάτες των πελατών του, αλλά αποδόθηκαν στην Α.Ε. τα οφειλόμενα κατά τα μεταξύ τους συμφωνηθέντα. Το συνολικό δε ύψος των εν λόγω αναλήψεων, προφανώς και είναι τέτοιο που επαρκεί για την κάλυψη αυτών και την κάλυψη όποιων άλλων ατομικών υποχρεώσεων του ήθελε κριθεί ότι εξοφλήθηκαν μετρητοίς. Ενόψει των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι αν ο έλεγχος ορθά εκτιμούσε τα στοιχεία και εφάρμοζε τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, δε θα του καταλόγιζε στις χρήσεις 2013 και 2014, πρωτογενείς καταθέσεις, καθώς θα έκρινε ότι τα χρήματα αυτά δόθηκαν μέσω των επικαλούμενων ανωτέρω αναλήψεων στους αποδέκτες, ήτοι, στην ανώνυμη εταιρεία και στους ταξιδιώτες (πελάτες των πελατών του).

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτός ίσχυε τις υπό κρίση χρήσεις, συνάγεται ότι ο αντιπρόσωπος πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Επιπλέον, την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Στη συνέχεια η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά

στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι την δεκάτη Πέμπτη (15) ημέρα του μήνα εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20^η) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

Επειδή, η εκκαθάριση είναι σύνθετο φορολογικό στοιχείο και εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου. Ως προς τον αντιπρόσωπο είναι στοιχείο απόδοσης λογαριασμού στον εντολέα και στοιχείο εισπραξης της προμήθειας ή αμοιβής του γι' αυτό δεν είναι δυνατό να εκδίδεται χωριστά εκκαθάριση (απόδοση λογαριασμού) και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Ως προς τον εντολέα υποκαθιστά τα στοιχεία πώλησης ή αγοράς ή παραγωγής, κατά περίπτωση, και ταυτοχρόνως είναι στοιχείο δαπάνης για τη χορήγηση προμήθειας ή αμοιβής. (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ- ανάλυση – ερμηνεία, ΔΗΜΗΤΡ. ΠΑΡ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, εκδόσεις Elforin – Φορολογικό ινστιτούτο, Αθήνα 2013, σελ. 576).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός ενδεχόμενα πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος απόδειξης ότι οι καταθέσεις που διενεργήθηκαν στους προσωπικούς του λογαριασμούς αφορούν σε πωλήσεις της εταιρείας με την επωνυμία «.....», δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όσο και ενώπιον της Υπηρεσίας μας, συμφωνητικό συνεργασίας με την εταιρεία «.....», από το οποίο να προκύπτουν οι όροι συνεργασίας και ο προσδιορισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών, ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής του και το ποσοστό προμήθειας για τις πωλήσεις αυτής. Απεναντίας, από τον έλεγχο των βιβλίων, διαπιστώθηκε η καταχώριση σε αυτά ποσών 5.000,00 € και 5.150,00 €, ως προμήθεια που έλαβε, χωρίς ωστόσο από τα φορολογικά στοιχεία να προκύπτει ο συσχετισμός της προμήθειας με αντίστοιχες πωλήσεις για λογαριασμό της ως άνω εταιρείας, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι εισπράξεις (πωλήσεις) για λογαριασμό τρίτου, δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου, αβασίμως προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι η απαλλαγή του επιτηδευματία από τον φόρο εισοδήματος για συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα συναλλαγών ή άλλους φόρους, δεν καθιστά ανενεργές τις διατάξεις του Κώδικα (Κ.Φ.Α.Σ.), καθότι, η τήρηση των βιβλίων και η έκδοση ή η λήψη φορολογικών στοιχείων δεν αφορά αποκλειστικώς τον επιτηδευματία που τα τηρεί, τα εξέδωσε ή τα έλαβε, αντιστοίχως, αλλά έχει συνέπειες και για τους άμεσα ή έμμεσα συναλλασσόμενους με αυτόν, εξυπηρετώντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη επαληθεύσεως της συναλλακτικής δραστηριότητας ευρύτερου κύκλου προσώπων και την αποτροπή περιπτώσεων αποκρύψεως φορολογητέας ύλης.

Επειδή, ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός, ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις προβλεπόμενες από τον Κ.Φ.Α.Σ. εκκαθαρίσεις απόδοσης λογαριασμού στον εντολέα ή οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, (όπως παραγγελίες πελατών από το εξωτερικό για λογαριασμό της ως άνω εταιρείας, τυχόν email επικοινωνίας με τους πελάτες εξωτερικού, ταμειακές εγγραφές της εταιρείας, αποδείξεις είσπραξης), έτσι ώστε να αποδεικνύεται ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις που πιστώθηκαν στους προσωπικούς και κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, στις χρήσεις 2013 και 2014, προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές της ανώνυμης εταιρείας.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την ανάληψη χρημάτων και ταυτόχρονη κατάθεση αυτών, πέραν των αναλήψεων – μεταφορών χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας «.....», ύψους 164.203,10 € και 249.019,04 €, για τις χρήσεις 2013 και 2014, αντίστοιχα.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 336 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, τα διδάγματα κοινής πείρας και λογικής, εφαρμόζονται για πραγματικά γεγονότα, τα οποία είναι τόσο προφανή, ώστε να μην υπάρχει εύλογη αμφιβολία ότι είναι αληθινά και τα οποία λαμβάνονται υπόψη αυτεπαγγέλτως και χωρίς απόδειξη, περίπτωση, που δεν συντρέχει εν προκειμένω, δεδομένου ότι κατά τη διακίνηση - απόδοση χρηματικών ποσών και ιδιαίτερα μεγάλων, είθισται, η έκδοση αποδεικτικών εγγράφων, αναγκαίων για τη διασφάλιση των συναλλαγών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/07/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **18/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... **ΤΟΥ** - **ΑΦΜ**

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

Η υπ' αρ./2019 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	17.876,50	439.665,54	439.665,54	421.789,04
Χρεωστικό ποσό φόρου	3.068,44	139.854,18	139.854,18	136.785,74
Προκαταβολή φόρου	1.237,64	1.237,64	1.237,64	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		135.294,78	135.294,78	135.294,78
Εισφορά αλληλεγγύης	183,88	17.607,06	17.607,06	17.423,18
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή	4.489,96	293.993,66	293.993,66	289.503,70

Επί της υπ' αρ./2019 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	11.064,96	113.075,58	113.075,58	102.010,62
Πιστωτικό ποσό φόρου	1.684,02			
Χρεωστικό ποσό φόρου		33.264,02	33.264,02	34.948,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		10.484,41	10.484,41	10.484,41
Εισφορά αλληλεγγύης		4.530,56	4.530,56	4.530,56
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	1.684,02	1.684,02	1.684,02	
Συνολικό ποσού φόρου για καταβολή		49.963,01	49.963,01	49.963,01

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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