



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-02-2024

Αριθμός απόφασης: 408

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού και, Τ.Κ. κατά: **α)** της με αριθμό/12-09-2023 πράξης επιβολής προστίμου φορ. ετών 2018-2019, **β)** της με αριθμό/12-09-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, **γ)** της με αριθμό/12-09-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, **δ)** της με αριθμό/12-09-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. , με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 13.216,50€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 6.608,25€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.162,91€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 21.987,66€.

Με την υπ' αριθμ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 22.496,33€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους

11.248,17€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.246,15€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.990,64€.

Με την υπ' αριθμ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 47.988,34€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 23.994,17€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.270,89€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 82.253,40€.

Με την υπ' αριθμ./2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τα φορ. έτη 2018-2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.600,00€, διότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

- Μη συμμόρφωση με το άρθρο 10 του ΚΦΔ, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας πριν την πρώτη συναλλαγή (εντός του φορ. έτους 2018). Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' των παρ. 1 και 2 του αρ. 54 του ΚΦΔ για κάθε παράβαση μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ.
- Μη συμμόρφωση με το άρθρο 13 του ΚΦΔ λόγω μη τήρησης των προβλεπομένων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) για τα φορολογικά έτη 2018-2019. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ για κάθε παράβαση μη συμμορφώσεως με το άρθρο 13 του ΚΦΔ επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ.

Ο προσφεύγων δεν είναι επιτηδευματίας, ωστόσο κατά το χρονικό διάστημα 11/06/2011-16/03/2015 ασκούσε οικονομική δραστηριότητα και συγκεκριμένα «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ ΚΑΙ ΜΗ». Στις 04/03/2020 υπέβαλε δήλωση επανέναρξης με αντικείμενο «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ ΚΑΙ ΜΗ», την οποία διέκοψε στις 31/10/2021.

Δυνάμει της με αρ./07-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./10-10-2022 έγγραφο του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων προέβη σε αγοραπωλησίες ακινήτων δυνάμει των στοιχείων που προκύπτουν από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις Ε9. Περαιτέρω, από την επισκόπηση των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος των αντίστοιχων ετών διαπιστώθηκαν ανακρίβειες ως προς τα δηλωθέντα ποσά που αφορούν στους οικείους με τα ακίνητα (αγορά και πώληση) κωδικούς.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι υφίστανται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ τιμήματος και αντικειμενικών αξιών προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου με το υπ' αριθμ. πρωτ./14-06-2023 αίτημά του.

Περαιτέρω από την επισκόπηση των υποβαλλόμενων Δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) και των συμβολαίων που έθεσαν στη διάθεση του ελέγχου οι εμπλεκόμενοι συμβολαιογράφοι, προέκυψαν αγοραπωλησίες αστικών ακινήτων (κατοικιών) για το σύνολο των οποίων οι άδειες οικοδομής εκδόθηκαν προγενέστερα της 01.01.2006. Οι εν λόγω συναλλαγές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣ Η	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣ ΗΣ	ΑΡΙΘΜ. ΣΥΜΒΟΛΑΙ ΟΥ	ΕΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥ ΗΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙ ΚΗ ΑΞΙΑ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
ΑΓΟΡΑ	2017	10634	1969	55.518,75	8.000,00	-
ΠΩΛΗΣΗ	2018	9047	1969	55.518,75	-	15.000,00
ΑΓΟΡΑ	2018	10910	1957	44.416,94	10.000,0 0	-
ΠΩΛΗΣΗ	2018	9121	1957	42.838,85	-	20.000,00
ΑΓΟΡΑ	2018	9158	1955	74.340,04	48.000,0 0	-
ΠΩΛΗΣΗ	2019	22512	1955	41.159,11	-	30.000,00
ΠΩΛΗΣΗ	2019	6064	1955	28.672,88	-	30.000,00
ΑΓΟΡΑ	2019	14126	1978	72.371,25	60.000,0 0	-
ΠΩΛΗΣΗ	2019	14474	1978	65.134,12		135.000,0

						0
--	--	--	--	--	--	---

Από τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα προέκυψε ότι έχουν λάβει χώρα σε διάστημα δύο (2) ετών τρεις ομοειδείς συναλλαγές που αφορούν σε πωλήσεις ακινήτων, οι οποίες εμπίπτουν στην έννοια της συστηματικής διενέργειας πράξεων στην οικονομική αγορά με αντάλλαγμα σε χρήμα έχοντας απώτερο σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019, παρότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, προκειμένου να δηλώσει την οικονομική του δραστηριότητα, εντούτοις ενεργούσε με την ιδιότητα του επιτηδευματία και συγκεκριμένα προέβαινε σε αγορές ακινήτων τα οποία μετέπειτα μεταπωλούσε και μάλιστα σε σύντομο χρονικό διάστημα. Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζονται τα προκύπτοντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ανά συναλλαγή, αφού λήφθηκαν υπόψη διάφορες δαπάνες κτήσης, όπως αυτές αναγνωρίστηκαν μετά από το υπ' αριθμ πρωτ./14-07-2023 υπόμνημα του προσφεύγοντα.

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ (α) + (β) - (γ)
ΑΓΟΡΑ	2017	.....	8.000,00	2.380,16	-	4.619,84
ΠΩΛΗΣΗ	2018	.....	-		15.000,00	

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ (α) + (β) - (γ)
ΑΓΟΡΑ	2018	.....	10.000,00	1.915,79	-	8.084,21
ΠΩΛΗΣΗ	2018	.....	-		20.000,00	

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ (α) + (β) - (γ)
ΑΓΟΡΑ	2018	....	48.000,00	3.344,84	-	8.655,16
ΠΩΛΗΣΗ	2019	.....	-		30.000,00	
ΠΩΛΗΣΗ	2019	.....			30.000,00	

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ (α) + (β) - (γ)
ΑΓΟΡΑ	2019	...	60.000,00	3.056,91	-	71.943,09
ΠΩΛΗΣΗ	2019	.....	--	-	135.000,00	

Από τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων και τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου δεν προκύπτει η απόκτηση κέρδους κατά το φορ. έτος 2017, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις ακινήτων. Αντιθέτως, κατά το φορ. έτος 2018 και 2019 ο προσφεύγων αποκόμισε κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που ανέρχονται στο ποσό των 26.366.76€ και 80.598,25€ αντίστοιχα (οι υπό κρίση συναλλαγές δεν υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας καθότι οι άδειες οικοδομής εκδόθηκαν προγενέστερα της 01/01/2006).

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που διατηρεί ο προσφεύγων στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της χώρας ανακτήθηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 03-07-2023 το με αρ. πρωτ./03-07-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, προκειμένου ο προσφεύγων να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας το υπ' αριθμ. πρωτ./14-07-2023 υπόμνημά του αναφορικά με την πηγή ή την αιτία προέλευσης των παραπάνω πιστώσεων.

Από την επισκόπηση των λογαριασμών του προσφεύγοντα προέκυψαν τα ακόλουθα:

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν
2017	135.516,70	83.491,70	52.025,00
2018	99.755,45	51.900,45	47.855,00
2019	110.837,31	26.437,31	84.400,00
ΣΥΝΟΛΟ	346.109,46	161.829,46	184.280,00

Αναφορικά με τις καταθέσεις που δεν αναγνωρίστηκαν και ο προσφεύγων υποβάλλει ισχυρισμούς και επιχειρήματα που ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε, παραθέτουμε τους κάτωθι πίνακες:

Φορολογικό έτος 2017

α/α	Αριθμός λογαριασμού	Ημ/νία συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής	Ισχυρισμός προσφεύγοντα	Κρίση ελέγχου
4		08/03/2017	ΚΤΘ Μετρητών	1.000,00	Κατάθεση για εξόφληση τιμολογίου αγοράς με αρ. 13/30-09-2016	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
6		30/03/2017	ΚΤΘ Μετρητών	4.700,00	Κατάθεση για πληρωμή τιμολογίων αγοράς με αρ. ../25-08-2016 και ../28-09-2016	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
8		24/05/2017	ΚΤΘ Μετρητών	500,00	Κατάθεση από σε λογαριασμό με κύριο δικαιούχο και συνδικαιούχου για οικονομική ενίσχυση στις, χρηματικό ποσό που προκύπτει από ανάληψη του ιδίου.	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
11		16/06/2017	ΚΤΘ Μετρητών	1.500,00	Κατάθεση από μετρητών και μεταφορά σε λόγω πρακτικού συμβιβασμού αρ. 11/2017	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η

						πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
12	.....	03/07/2017	ΚΤΘ Μετρητών	500,00	Κατάθεση από .....μετρητών και μεταφορά σε λόγω πρακτικού συμβιβασμού αρ. 11/2017	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
24	.....	06/10/2017	Εμβ εισερχ. έμβασμα	4.000.00	Εξυπηρέτηση σε φιλικό πρόσωπο, διενέργεια εργασιών στην κατοικία του, μεταφορά χρηματικού ποσού για την αγορά πλακιδίων και ειδών υγιεινής, καθώς είναι μόνιμος κάτοικος Γερμανίας.	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
26	.....	23/10/2017	ΚΤΘ Μετρητών	3.250,00	Κατάθεση σε λογαριασμό με κύρια δικαιούχο την από τον για μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου, αφορά πληρωμή τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
29	.....	23/03/2017	ΚΤΘ Μετρητών	1.450.00	Κατάθεση από σε λογαριασμό του ίδιου για έκδοση τραπεζικής επιταγής, πληρωμή κτηματολογίου για έκδοση	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση

					πιστοποιητικού καταχώρισης εγγραπτέας πράξης. Αφορά την αγορά ακινήτου του .....αρ. συμβ. /22-03-2017	κατάθεσης
30	.....	24/03/2017	ΜΤΦ μεταφορά από λογ.	20.000,00	Μεταφορά από εργολάβο ακινήτου ιδιοκτησίας, λοιπές εργασίες στο ακίνητο που δεν είχαν προλάβει να ολοκληρωθούν, υποχρεώσεις που βαραίνουν τον πωλητή και αναλαμβάνει την πληρωμή τους	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης

Φορολογικό έτος 2018

α/α	Αριθμός λογαριασμού	Ημ/νία συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής	Ισχυρισμός προσφεύγοντα	Κρίση ελέγχου
1		18/06/2018	Διάφορες πιστώσεις	2.500,00	Εξυπηρέτηση σε φιλικό πρόσωπο, διενέργεια εργασιών στην κατοικία του, μεταφορά χρηματικού ποσού για την αγορά πλακιδίων και ειδών υγιεινής, καθώς είναι μόνιμος κάτοικος Γερμανίας.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
5		13/09/2018	Διάφορες πιστώσεις	1.460,00	Εξυπηρέτηση σε φιλικό πρόσωπο, διενέργεια εργασιών στην κατοικία του, μεταφορά	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν

					χρηματικού ποσού για την αγορά πλακιδίων και ειδών υγιεινής, καθώς είναι μόνιμος κάτοικος Γερμανίας.	προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
12	.....	19/09/2018	Συμψηφ/κή εγγραφή	1000,00	Κατάθεση από αγοραστή ακινήτου αριθμός συμβολαίου ...../19-10-2018 για αγορές μικρών ηλεκτρικών συσκευών, καθαριστικών και διαφόρων διακοσμητικών διαμερίσματος καθώς είναι μόνιμος κάτοικος Κύπρου	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
14	.....	12/07/2018	ΜΤΦ μεταφορά από λογ/μο τρίτου	200,00	Μεταφορές για κάλυψη προσωπικών δαπανών (πληρωμή δόσης δανείου είτε μεταφορά στο τέκνο μου)	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
15	.....	09/08/2018	ΜΤΦ μεταφορά από λογ/μο τρίτου	200,00	Μεταφορές για κάλυψη προσωπικών δαπανών (πληρωμή δόσης δανείου είτε μεταφορά στο τέκνο μου)	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
16	.....	13/09/2018	ΜΤΦ μεταφορά από λογ/μο τρίτου	200,00	Μεταφορές για κάλυψη προσωπικών δαπανών (πληρωμή	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι

					δότης δανείου είτε μεταφορά στο τέκνο μου)	από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
48	.....	26/11/2018	APS ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00	Μέρος προκαταβολής για αγορά διαμερίσματος (.....) από, συμφωνία που ακυρώθηκε το 2018. Επιστράφηκε ολόκληρο το ποσό πίσω με μετρητά.	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
49	.....	27/11/2018	APS ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00	Μέρος προκαταβολής για αγορά διαμερίσματος (.....) από, συμφωνία που ακυρώθηκε το 2018. Επιστράφηκε ολόκληρο το ποσό πίσω με μετρητά.	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
53	.....	17/12/2018	APS ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00	Μέρος προκαταβολής για αγορά διαμερίσματος (.....) από, συμφωνία που ακυρώθηκε το 2018. Επιστράφηκε ολόκληρο το ποσό πίσω με μετρητά.	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
54	.....	20/12/2018	APS ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00	Μέρος προκαταβολής για αγορά διαμερίσματος (.....) από, συμφωνία που ακυρώθηκε το 2018. Επιστράφηκε	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία

					ολόκληρο το ποσό πίσω με μετρητά.	της υπό κρίση κατάθεσης
--	--	--	--	--	--------------------------------------	----------------------------

Φορολογικό έτος 2019

α/α	Αριθμός λογαριασμού	Ημ/νία συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής	Ισχυρισμός προσφεύγοντα	Κρίση ελέγχου
29		18/07/2019	Συμψηφ/κή εγγραφή	195,00	Οικονομική ενίσχυση από συγγενικό πρόσωπο, επιστράφηκε ολόκληρο το ποσό	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
48		23/04/2019	ΚΤΘ Κατάθεση μετρητών	2.000,00	Προκαταβολή για αγοραπωλησία διαμερίσματος (από σύζυγο αγοράστριας), αριθμ. συμβολαίου ...../01-08-2019, την ημέρα υπογραφής συμβολαίου η αγοράστρια προσκόμισε επιταγή με ολόκληρο το ποσό, χωρίς να αφαιρέσει την προκαταβολή και της επιστράφηκε το ποσό της προκαταβολής σε μετρητά.	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης
52		05/06/2019	ΚΤΘ Κατάθεση μετρητών	2.000,00	Κατάθεση για πληρωμή προκαταβολής αγοράς διαμερίσματος με αρ. συμβολαίου ...../02-08-2019. Ποσό το οποίο του επιστράφηκε σε μετρητά στην	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση

					υπογραφή συμβολαίου	κατάθεσης
71	.....	13/12/2019	ΜΤΦ μεταφορά από λογ/μό τρίτου	11.000,00	Κατάθεση που αφορά πληρωμή φόρου εισοδήματος (2020- 2023) ΕΝΦΙΑ (2020- 2023) και παράβολα έκδοσης άδεια παραμονής	Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει ούτε η πηγή ούτε η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης

Τα ποσά των πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιμερίσθηκαν στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών ισομερώς προκειμένου να προσδιορισθεί το ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα.

Α/Α αιτήματος	Αρ. Λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσά καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση περιουσίας
3		2	2.000,00	1.000,00
4		2	1.000,00	500,00
6		2	4.700,00	2.350,00
8		2	500,00	250,00
9		2	1.500,00	750,00
10		2	5.000,00	2.500,00
11		2	1.500,00	750,00
12		2	500,00	250,00
24		2	4.000,00	2.000,00
26		2	3.250,00	1.625,00
29		1	1.450,00	1.450,00
30		1	20.000,00	20.000,00
39		1	3.525,00	3.525,00
51		1	1.900,00	1.900,00
53		1	1.200,00	1.200,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017		52.025,00	40.050,00
1		1	2.500,00	2.500,00
2		1	265,00	265,00
3		1	250,00	250,00
5		1	1.460,00	1.460,00

6	.....	1	5.000,00	5.000,00
8	.....	1	5.000,00	5.000,00
9	.....	1	10.000,00	10.000,00
10	.....	1	5.000,00	5.000,00
11	.....	1	100,00	100,00
12	.....	1	550,00	550,00
14	.....	2	1.000,00	1.000,00
15	.....	2	200,00	100,00
16	.....	2	200,00	100,00
19	.....	1	1.100,00	1.100,00
21	.....	1	450,00	450,00
27	.....	1	100,00	100,00
30	.....	1	120,00	120,00
34	.....	1	650,00	650,00
35	.....	1	100,00	100,00
37	.....	1	1.200,00	1.200,00
40	.....	1	500,00	500,00
42	.....	1	200,00	200,00
43	.....	1	280,00	280,00
44	.....	1	400,00	400,00
45	.....	1	950,00	950,00
47	.....	2	1.480,00	1.480,00
48	.....	2	1.000,00	1.000,00
49	.....	2	1.000,00	1.000,00
50	.....	1	10.500,00	10.500,00
51	.....	1	100,00	100,00
53	.....	1	500,00	500,00
54	.....	1	500,00	500,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018		47.855,00	47.555,00
9	.....	2	11.400,00	5.500,00
10	.....	2	14.000,00	7.000,00
11	.....	2	5.000,00	2.500,00
12	.....	2	30.000,00	15.000,00
18	.....	1	1.050,00	1.050,00
19	.....	1	100,00	100,00
21	.....	2	250,00	125,00
22	.....	2	600,00	300,00
27	.....	2	1.000,00	500,00
29	.....	2	2.500,00	1.250,00

35	.....	1	350,00	350,00
37	.....	1	150,00	150,00
38	.....	1	600,00	600,00
40	.....	1	100,00	100,00
43	.....	1	250,00	250,00
45	.....	1	550,00	550,00
48	.....	1	2.000,00	2.000,00
52	.....	1	2.000,00	2.000,00
64	.....	1	500,00	500,00
65	.....	1	500,00	500,00
66	.....	1	500,00	500,00
68	.....	1	200,00	200,00
69	.....	1	100,00	100,00
70	.....	1	100,00	100,00
71	.....	1	11.000,00	11.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019			84.400,00	52.225,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			184.280,00	139.830,00

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για τα έτη 2017-2019 σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ φορ. έτους 2017	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	8.635,87		8.635,87		
Επιχειρηματική δραστηριότητα		2.019,90		2.019,90	
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	2.472,95		2.472,95		
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 21 ν. 4172/2013			40.050,00		40.050,00
Φορολογητέο εισόδημα	11.108,82	2.019,90	51.158,82	2.019,90	40.050,00

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ φορ. έτους 2018	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	8.734,72		8.734,72		
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,55		0,55		
Επιχειρηματική δραστηριότητα			26366,76		26.366,76
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	4.971,80		4.971,80		
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 21 ν.			47.555,00		47.555,00

4172/2013					
Φορολογητέο εισόδημα	13.707,07		87.628,83		73.921,76

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ φορ. έτους 2019	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	4.275,00		4.275,00		
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	0,09		0,09		
Επιχειρηματική δραστηριότητα			80.598,25		80.598,25
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	5.703,85		5.703,85		
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 21 ν. 4172/2013			52.225,00		52.225,00
Φορολογητέο εισόδημα	9.978,94		142.802,19		132.823,25

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα έκρινε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα φορ. έτη 2017, 2018 και 2019 ανακριβείς. Ως εκ τούτου τα αποτελέσματα ανά φορ. έτος έχουν ως εξής:

Φορ. έτος 2017

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν προκύπτει η απόκτηση κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το φορ. έτος 2017, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις ακινήτων. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013 την προέλευση των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, ήτοι ποσό 40.050,00€.

Φορ. έτος 2018

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ακαθάριστα έσοδα	Δήλωσης
Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας βάσει δήλωσης	0,00
Αποκρυσβείσα αξία (πωλήσεις ακινήτων βάσει ν. 4172/2013	35.000,00
Αποκρυσβείσα αξία (πωλήσεις ακινήτων χωρίς ΦΠΑ)	13.662,76
Μείον -δαπάνες	22.295,95
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας βάσει ελέγχου	26.366,76

Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Κέρδη ελέγχου	26.366,76
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Κέρδη ελέγχου	26.366,76

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013 την προέλευση των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, ήτοι ποσό 47.555,00€.

Φορ. έτος 2019

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ακαθάριστα έσοδα	Δήλωσης
Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας βάσει δήλωσης	0,00
Αποκρυσβείσα αξία (πωλήσεις ακινήτων βάσει ν. 4172/2013	195.000,00
Μείον -δαπάνες	114.401,75
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας βάσει ελέγχου	80.598,25

Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Κέρδη ελέγχου	80.598,25
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Κέρδη ελέγχου	80.598,25

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013 την προέλευση των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, ήτοι ποσό 52.225,00€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/24-10-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Ως προς την αγορά ακινήτου το έτος 2017, το υποτιθέμενο κέρδος πρέπει να προσδιοριστεί στο ποσό των 4.070,39, λαμβάνοντας υπόψη τις δαπάνες πλέον του τιμήματος του ακινήτου, όπως ο ΦΜΑ ύψους 1.715,53, η αμοιβή της συμβολαιογράφου 664,63€ και καταχώριση στο Εθνικό Κτηματολόγιο 549,45€.
2. Ως προς την αγορά ακινήτου το έτος 2018 με το υπ' αριθμ. 109610/2018 συμβόλαιο, το υποτιθέμενο κέρδος πρέπει να προσδιοριστεί στο ποσό των 7.700,29, λαμβάνοντας υπόψη τις δαπάνες πλέον του τιμήματος του ακινήτου, όπως ο ΦΜΑ ύψους 1.372,45, η αμοιβή της συμβολαιογράφου 543,34€, καταχώριση στο Εθνικό Κτηματολόγιο 291,92€, λογαριασμός της ΔΕΗ ύψους 92,00€. Ομοίως για το υπ' αριθμ./2018 συμβόλαιο αγοράς προσδιορίστηκε ως έξοδο μόνο το τίμημα της αγοράς, ενώ οι συνολικές δαπάνες για την υλοποίηση του συμβολαίου, επισκευές ακινήτου κλπ ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 5.411,95€ (ΦΜΑ 2.297,12€, ΕΦΚΑ ΑΠΔ 450,81€, καταχώριση στο Κτηματολόγιο 25,80€, έξοδα ΑΝΑΚΕΜ 20,00€, εργασίες υδραυλικών 335,26€, ΔΕΔΔΗΕ 130,00€, σύμβαση με ΔΕΗ 85,00€, προηγούμενες οφειλές στη ΔΕΗ 25,06€. Κατά συνέπεια το τελικό του κέρδος ανέρχεται σε 6.588,05€ και όχι σε 12.000,00€, όπως το υπολόγισε ο έλεγχος.
3. Για το υπ' αριθμ./2019 συμβόλαιο αγοράς οι συνολικές δαπάνες για την υλοποίηση του συμβολαίου, επισκευές ακινήτου κλπ ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 64.519,96€ (ΦΜΑ 2.236,27€, αμοιβή συμβολαιογράφου 820,64, ΕΦΚΑ ΑΠΔ 675,85€, Κτηματολόγιο 454,48€, ΔΕΗ 161,00€, προηγούμενες οφειλές στη ΕΥΑΘ 220,55€ και Φυσικό αέριο 11,17€. Κατά συνέπεια το τελικό του κέρδος ανέρχεται σε 70.480,04€ και όχι σε 75.000,00€, όπως το υπολόγισε ο έλεγχος.
4. Συγκεκριμένες από τις ελεγχόμενες πιστώσεις αφορούν τη σύζυγό του, που δεν είναι ελεγχόμενη, αν και είναι συνδικαιούχος των λογαριασμών. Συνεπώς πρέπει να διαχωριστούν και να εξαιρεθούν οι πιστώσεις που αφορούν στη συγκεκριμένη περίπτωση συνδικαιούχους των λογαριασμών που δεν ελέγχονται, όπως της πρώην συζύγου του.
5. Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε καταθέσεις από τον ίδιο με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει η πηγή των εσόδων. Ωστόσο, σύμφωνα με τον νόμο και την πιλοτική

απόφαση του ΣΤΕ 884/2016, τα ποσά αυτά μπορούν να καλυφθούν από το δηλωθέν εισόδημα το οποίο περιλαμβάνει και το διαθέσιμο εισόδημα από προγενέστερες χρήσεις. Βάσει πίνακα ανάλωσης που προσκόμισε το διαθέσιμο εισόδημά του από προγενέστερες χρήσεις ανέρχεται σε 350.719,29€

6. Λανθασμένα ο έλεγχος υπολόγισε ως προσαύξηση περιουσίας τις κάτωθι συναλλαγές :

I. Αναφορικά με την προσαύξηση περιουσίας το 2017

- II. Οι υπ' αριθμ. 4,6,8 και 26 συναλλαγές αφορούν καταθέσεις, καθώς και πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό της πρώην συζύγου του,, η οποία τον είχε εξουσιοδοτήσει να προβαίνει σε πληρωμές για συναλλαγές που αφορούσαν την επιχείρησή της, που είχε αντικείμενο εμπόριο φρούτων, διαφορετικό από το δικό του που ήταν η ανέγερση κτιρίων. Τα τιμολόγια αυτά αν και αφορούν τη χρήση 2016, εξοφλήθηκαν το 2017.
- III. Αναφορικά με τις συναλλαγές υπ' αριθμ. 11 και 12, αυτές βασίζονται στο υπ' αριθμ./2017 πρακτικό συμβιβασμού, που αφορά οφειλή του στον
- IV. Η πίστωση υπ' αριθμ. 24 αφορά κατάθεση από τον, κουμπάρο του και κάτοικο εξωτερικού, ο οποίος του μετέφερε το ποσό των 4.000,00 προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για την αγορά υλικών για την ανακαίνιση της παραθεριστικής του κατοικίας.
- V. Οι πιστώσεις με αρ. 29 και 30 αφορούν επίσης εξυπηρέτηση τρίτου προσώπου. Ο ξάδερφός του προκειμένου να λάβει μόνιμη άδεια, προχώρησε στην αγορά ακινήτου στην Ελλάδα και όρισε αυτόν υπεύθυνο για τη διεκπεραίωση της ως άνω αγοραπωλησίας. Ενόψει αυτού του κατέθεσε 1450,00 για πληρωμή του Κτηματολογίου. Επίσης ποσό 20.000,00 μετέφερε σ' αυτόν ο, εργολάβος του ακινήτου.

VI. Αναφορικά με την προσαύξηση περιουσίας το 2018

- VII. Οι πιστώσεις υπ' αριθμ. 1 και 5 αφορούν κατάθεση από τον κουμπάρο του για την ανακαίνιση της παραθεριστικής του κατοικίας.
- VIII. Η συναλλαγή υπ' αριθμ. 12 αφορά ακίνητο που πούλησε με το υπ' αριθμ./19-10-2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας. Ο αγοραστής μετά την αγορά του μετέφερε ποσό 1.000,00 για αγορά μικρών ηλεκτρικών συσκευών αναγκαίων για τη χρήση του διαμερίσματος.

- IX. Οι πιστώσεις υπ' αριθμ. 14,15 και 16 προέρχονται από ενοίκια που λάμβανε μηνιαίως και τα οποία δηλώνονταν στον οικείο κωδικό στη φορολογική του δήλωση.
- X. Οι πιστώσεις υπ' αριθμ. 48,49,53 και 54 αφορούν αγοραπωλησία διαμερίσματος από τον κ., ο οποίος του μετέφερε τα σχετικά ποσά , αλλά τελικά η συναλλαγή ματαιώθηκε και το ποσό επιστράφηκε σε μετρητά.
- XI. Αναφορικά με την προσαύξηση περιουσίας το 2019**
- XII. Η κατάσταση υπ' αριθμ. 29 αφορά δάνεια από συγγενικό πρόσωπο, τον κ. και επιστράφηκε ολοσχερώς σ' αυτόν.
- XIII. Οι υπ' αριθμ. 48 και 52 καταθέσεις αποτελούν προκαταβολές για αγοραπωλησίες ακινήτων/αγορές ή πωλήσεις οι οποίες εκ παραδρομής συμπεριλήφθηκαν ξανά στην εξόφληση του τιμήματος.
- XIV. Η πίστωση υπ' αριθμ. 71 προέρχεται από μεταφορά του ξαδέρφου του ο οποίος όπως ήδη αναφέρθηκε τον είχε ορίσει πληρεξούσιο του για πραγματοποίηση συναλλαγών στην Ελλάδα.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ 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 αριθμ. 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ: «.....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 34 του ΚΦΔ 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 64 του ΚΦΔ 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται

ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. [...] 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. [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο

φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 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, 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 ύπαρξής

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, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣΤΕ: «4. 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ’ εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α΄) του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.

Επειδή, στους κοινούς λογαριασμούς συντρέχει το μαχητό τεκμήριο της κατ’ ισομοιρίας κατανομής ενός τραπεζικού λογαριασμού στους συνδικαιούχους.

Επειδή βάσει της παρ. 4 του αρ. 2 της ΠΟΛ 1050/2014: «...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, 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 τις 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 [...].

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

.....

4. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)..

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.....

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

Επειδή, περαιτέρω, «**Δάνειο** είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.

β. Χαρακτηριστικό της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

- Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα

συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/21-2-2013 παρ.16 «Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογαριασμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).»

Σε διαφορετική περίπτωση όπως έχει γίνει δεκτό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1175/17-11-2017 παρ.5.4 «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 10§1 του ΚΦΔ: 1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.

Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών.

β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της

νόμιμης σύστασης αυτών. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση.

Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.[...]

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ΚΦΔ: 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1,2 του ΚΦΔ: 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,[...]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και [...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,[...].

Επειδή, αναφορικά με τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς σχετικά με το κέρδος από την αγοραπωλησία ακινήτων, ο έλεγχος έκανε αποδεκτά τα έξοδα που αφορούν την καταβολή ΕΝΦΙΑ,

ΦΜΑ και η αμοιβή των συμβολαιογράφων, καθότι είναι τα μόνα έξοδα που επαληθεύονται από τα συνταχθέντα συμβόλαια και από το υποσύστημα εσόδων του taxis. Για λοιπά αναφερόμενα έξοδα δεν τέθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή αναφορικά με του ισχυρισμούς του προσφεύγοντα για την προσαύξηση περιουσίας (ισχυρισμοί 4,5,6), ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο που να αποδεικνύει τα λεγόμενά του, ενώ ως επί το πλείστον επαναλαμβάνει ισχυρισμούς που πρόβαλε στο υπόμνημά του, και οι οποίοι αξιολογήθηκαν από το έλεγχο, πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων.

Επειδή, για τις πιστώσεις υπ' αριθμ. 14,15 και 16 που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι προέρχονται από ενοίκια που λάμβανε μηνιαίως και τα οποία δηλώνονταν στον οικείο κωδικό στη φορολογική του δήλωση, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός, καθώς δεν αναφέρονται οι μισθωτές που κατέθεταν τα ενοίκια αυτά, ενώ επίσης στο αρχικό υπόμνημα των αντιρρήσεων του προσφεύγοντα για τις ίδιες καταθέσεις, είχε επικαλεστεί ότι αφορούν, μεταφορές για κάλυψη προσωπικών δαπανών και εξόφληση δανείων.

Επειδή ο προσφεύγων αν και επικαλείται το υπ' αριθμ. .../2017 πρακτικό συμβιβασμού, που αφορά οφειλή του στον, ωστόσο δεν προσκόμισε ούτε το πρακτικό αυτό, ούτε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον δανεισμό του από τον Ομοίως και για το δάνειο που αφορά τον Κ.

Επειδή ο έλεγχος αφαίρεσε πιστώσεις που αφορούσαν τη σύζυγο του προσφεύγοντα και δεν χαρακτήρισε τις εν λόγω πιστώσεις ως «προσαύξηση περιουσίας» όπου προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα.

Επειδή, το σύνολο των πιστώσεων ανά φορολογικό έτος το οποίο δεν αιτιολογήθηκε από τον προσφεύγοντα, επιμερίσθηκε με βάση τον αριθμό των δικαιούχων του εκάστοτε τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή όσον αφορά το διαθέσιμο εισόδημα ύψους 380.729,19€ που επικαλείται ο προσφεύγων δυνάμει του πίνακα που συνυπέβαλε και αφορά τα έτη 2003-2019, προκύπτει ότι ο προσφεύγων συμπεριέλαβε μόνο δαπάνες ΕΝΦΙΑ και φόρου εισοδήματος. Ωστόσο, ο έλεγχος συγκεντρώνοντας

και υπολογίζοντας τις πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντα του ορθώς απέρριψε τον κατατιθέμενο από τον προσφεύγοντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου και συνέταξε νέο πίνακα όπως αυτός απεικονίζεται στη σελ 53 της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Βάσει του πίνακα αυτού το διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντα για τα επίμαχα έτη είναι μηδενικό.

Επειδή περαιτέρω δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα κανένας ισχυρισμός κατά της υπ' αριθμ. /2023 προσβαλλόμενης πράξης (αρ. 54 ΚΦΔ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – Α.Φ.Μ.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	13.216,50€	13.216,50€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ	6.608,25€	6.608,25€
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.162,91€	2.162,91€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.987,66€	
Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	22.496,33€	22.496,33€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ	11.248,17€	11.248,17€
Εισφορά Αλληλεγγύης	5.246,15€	5.246,15€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.990,64€	
Φορ. έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	47.988,34€	47.988,34€

Πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ	23.994,17€	23.994,17€
Εισφορά Αλληλεγγύης	10.270,89€	10.270,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		82.253,40€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2023 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
2.600,00€	2.600,00€

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.