



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1529

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 7 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και γ) της υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το από 08/02/2024 με ID Elenxis Συμπληρωματικό Υπόμνημα και τα συνημμένα έγγραφα.
8. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/10-05-2024 2^ο συμπληρωματικό υπόμνημα και τα συνημμένα έγγραφα.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/01/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 76.004,01€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 45.908,89€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.813,76€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 137.726,66€.

(β) Με την υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.948,08€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 3.379,59€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.622,20€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.949,87€.

(γ) Με την υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 632,50€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 316,25€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 172,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.121,25€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 21/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /07-09-2022 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 έως 2019.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. /30-06-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, λόγω ίδρυσης των Ελεγκτικών Κέντρων βάσει της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β' 4738) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» όπως έχει τροποποιηθεί, συμπληρωθεί και ισχύει και του Κεφαλαίου Α' του ν.4389/2016 (Α' 94), καθώς και της Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) και της Δ.ΟΡΓ.Α

1054165 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3198/22-06-2022), η ελεγκτική αρμοδιότητα της εν λόγω Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκε από 29/07/2022 στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Από την διενέργεια του ελέγχου, μετά την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τηρούνται σε φυσική μορφή στο αρχείο της φορολογικής αρχής, καθώς και σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis, Elenxis, Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων, όλων των έγγραφων στοιχείων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου, κατόπιν αιτημάτων για χορήγηση στοιχείων, την από 03/02/2021 Πορισματική Αναφορά της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), καθώς και τις κινήσεις των χρηματοπιστωτικών δεδομένων του ελεγχόμενου όπως αυτά αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) της Α.Α.Δ.Ε., αλλά και τη συνεκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, ο έλεγχος διαπίστωσε ανακρίβεια ως προς τα δηλωθέντα εισοδήματα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως κάτωθι:

α) Χρηματικά ποσά πιστώσεων τα οποία δε δικαιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022, ως κάτωθι:

- για τη χρήση 2017 στο ποσό των **18.261,82 €**
- για τη χρήση 2018 στο ποσό των **18.857,81 €**
- για τη χρήση 2019 στο ποσό των **3.728,52 €**

β) Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 157.219,00€ λόγω αγοραπωλησίας ακινήτων, κατά το ελεγχόμενο έτος 2017, η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως επιχειρηματική συναλλαγή με σκοπό την επίτευξη κέρδους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013.

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις περιελήφθησαν στο υπ' αριθ./20-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου προσκομίζοντας, το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ ΕΙ 2023/08-12-2023 υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί του ως προς τις ανατιμολόγητες πιστώσεις, έγιναν μερικώς δεκτοί και κατά συνέπεια το εισόδημα από προσάυξηση περιουσίας προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

- για τη χρήση 2017 στο ποσό των **18.261,82 €**
- για τη χρήση 2018 στο ποσό των **18.024,48 €**
- για τη χρήση 2019 στο ποσό των **1.916,67 €**

Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 21/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πραγματική και αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης αποδείξεων και εσφαλμένος χαρακτηρισμός πιστώσεων ως πρωτογενών καθώς δικαιολογούνται από αναλήψεις. Ο προσφεύγων ζήτησε επανειλημμένως από τις Τράπεζες να του στείλουν τα στοιχεία των πιστώσεων που ζήτησε η ελεγκτική αρχή, πλην όμως οι τράπεζες δηλώνουν επίσημα σχετική αδυναμία να του χορηγήσουν τα ονόματα των προσώπων που προέβησαν στις εν λόγω πιστώσεις των λογαριασμών του. Ως εκ τούτου, δεν πρόκειται για δική του άρνηση ή παράλειψη, αλλά για αδυναμία να προσκομίσει τα εν λόγω στοιχεία και επομένως δε θα πρέπει αυτά να καταλογιστούν εις βάρος του. Επιπρόσθετα, οι αποδεδειγμένες αναλήψεις στις οποίες είχε προβεί δύο έτη πριν άνω των 100.000,00 ευρώ δικαιολογούν τις ελεγχόμενες επανακαταθέσεις, δηλ. 18.261,82 ευρώ για το 2017, 18.024,48 ευρώ για το 2018 και 1.916,67 ευρώ για το 2019 (συνολικά 38.202,97 ευρώ).
2. Απόρριψη αποδεικτικού μέσου και εσφαλμένος χαρακτηρισμός πιστώσεων ως πρωτογενών καθώς δικαιολογούνται από αναλήψεις.
3. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός πώλησης ακινήτου ως «επιχειρηματική συναλλαγή»: Στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ο νομοθέτης δεν αναφέρεται σε ακίνητα ούτε κατονομάζει και επεξηγεί ποιες συνιστούν μεμονωμένες πράξεις επί ακινήτων, ενώ αντιθέτως προσδιορίζει και κατονομάζει ως «αδήλωτη» επιχειρηματική δραστηριότητα τις συστηματικές συναλλαγές, εξειδικεύοντας τις πάνω από τρεις πωλήσεις (ομοειδείς πράξεις) ακινήτων σε διάστημα δύο ετών. Επομένως, οι μεμονωμένες πωλήσεις ακινήτων φορολογούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.
4. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός πώλησης ακινήτου ως «επιχειρηματική συναλλαγή», σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 115 3γ του ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2019, όπως διευκρινίζεται βάσει της Ε. 2031/2023. Με την εν λόγω διάταξη, η οποία ως ευνοϊκότερη θα έπρεπε να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση πώληση ακινήτου, έτους 2017, προβλέπεται ότι η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν εμπίπτει στον πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.
5. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης: Η φορολογική αρχή παρέλειψε να του ζητήσει εξηγήσεις για την αγοραπωλησία του υπό κρίση ακινήτου με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2023/11.09.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, ή με οποιαδήποτε άλλο προγενέστερο αίτημα. Επιπλέον ουδέποτε κλήθηκε να δώσει σχετικές εξηγήσεις ούτε από τη ΔΟΥ Δ' Αθηνών ούτε από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, που διερευνά την υπόθεση από το 2018. Αντίθετα, για πρώτη φορά η ελεγκτική αρχή αναφέρθηκε στο θέμα και έκρινε ότι η αγοραπωλησία ακινήτου το 2017 συνιστά επιχειρηματική συναλλαγή, ως μεμονωμένη πράξη με σκοπό το κέρδος με το με αρ. /20.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου.
6. Ο εσφαλμένος χαρακτηρισμός πώλησης ακινήτου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» έχει ως αποτέλεσμα την υπέρμετρη επιβολή φόρου κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.
7. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα χαρακτήρισε την πώληση του ακινήτου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» ενώ ο καταλογισμός του φόρου είναι αόριστος και λανθασμένος. Η φορολογική αρχή, επικαλούμενη τις διατάξεις της εγκυκλίου Ε.2031/2023, έκρινε ότι το ακίνητο αγοράστηκε με σκοπό το κέρδος, ωστόσο η συγκεκριμένη εγκύκλιος εκδόθηκε χωρίς

νομοθετική εξουσιοδότηση ενώ παράνομα φορολογεί πράξεις που έχουν συντελεστεί πέντε χρόνια πριν την έκδοσή της. Περαιτέρω, ισχυρίζεται το εν λόγω ακίνητο αποκτήθηκε προκειμένου να μισθωθεί και για το σκοπό αυτό προέβη σε δαπάνες ανακαίνισης και ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η αγορά έγινε προς επίτευξη κέρδους, επομένως δεν υφίσταται φορολογική παράβαση για την υπό κρίση συναλλαγή, όπως άλλωστε προκύπτει και από το πόρισμα της ΔΕΟΕ.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 08/02/2024, το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται και προσκομίζει, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, την από 03/02/2021 Πορισματική Αναφορά της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.).

Επιπλέον, με το ως άνω υπόμνημα, προβάλλει συμπληρωματικά τους κάτωθι ισχυρισμούς, ως προς τον 7^ο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής:

- Βάσει της από 03.02.2021 Πορισματικής Αναφοράς της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (ΔΕΟΕ), η οποία υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο αυτής Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και έγινε δεκτή, θέτοντας την υπόθεσή του στο Αρχείο, η συναλλαγή της αγοραπωλησίας ακινήτου δεν θεωρήθηκε ως προερχόμενη από εμπορική δραστηριότητα αλλά ως μεμονωμένη πώληση υπαγόμενη στις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013. Ωστόσο ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ., όχι μόνο δε βασίστηκε στα αποτελέσματα της ως άνω Πορισματικής Αναφοράς της Δ.Ε.Ο.Ε, ως όφειλε, αλλά του καταλόγισε επιπλέον φόρους και πρόστιμα σε αντίθεση με αυτή, παραβιάζοντας τη διάταξη του άρθρου 28^Α του ν.4987/2022 και διενεργώντας νέα έρευνα τα ευρήματα της οποίας έρχονται σε αντίθεση με την παραπάνω Αναφορά.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/10-05-2024 2^ο συμπληρωματικό υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε το από 08/05/2024 αίτημά του προς την Τράπεζα για την παροχή περαιτέρω πληροφοριών ως προς τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την

οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4987/2022, 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, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

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.

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να

συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«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.

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

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

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.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας

του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων 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 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...].».

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. 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 φοροδιαφυγής [...]. 8. ...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 (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρίνόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο

ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους.

Συγκεκριμένα:

Φορολογικό έτος 2017

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό	Ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
.....		1	26/01/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	2.128,00€	2.128,00€
.....		2	10/03/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00€	250,00€
.....		1	09/05/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	1.000,00€	1.000,00€
.....		1	26/06/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	1.573,32€	1.573,32€
.....		1	26/06/2017	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.500,00€	2.500,00€
.....		1	03/07/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	1.500,00€	1.500,00€
.....		1	31/07/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	4.000,00€	4.000,00€
.....		1	17/08/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	4.198,00€	4.198,00€
.....		1	19/09/2017	PAYMENTS	PAYMENTS	1.112,50€	1.112,50€
ΣΥΝΟΛΟ						18.511,82€	18.261,82

Φορολογικό έτος 2018

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό	Ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
		1	18/01/2018	PAYMENTS	PAYMENTS	500,00€	500,00€
		1	08/03/2018	PAYMENTS	PAYMENTS	1.000,00€	1.000,00€
		1	13/04/2018	PAYMENTS	ΠΛΗΡΩΜΗ-ΕΥΧΑΡΙΣΤΟ ΥΜΕ	1.279,33€	1.279,33€
		1	30/05/2018	PAYMENTS	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ATM	500,00€	500,00€
		1	14/06/2018	PAYMENTS	ΚΟΛΟΝΑΚΙ	4.551,53€	4.551,53€
		1	10/09/2018	PAYMENTS	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ EASY PAY	1.900,00€	1.900,00€
		1	10/10/2018	PAYMENTS	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ EASY PAY	1.900,00€	1.900,00€
		2	05/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00€	5.000,00€
		2	12/11/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ-ΛΟΓΑΡ/ΣΜΩ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓ/ΜΟΥ	327,23€	163,62€
		2	12/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ATM	1.000,00€	500,00€
		1	13/11/2018	PAYMENTS	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ EASY PAY	730,00€	730,00€
ΣΥΝΟΛΟ						23.688,09€	18.024,48

Φορολογικό έτος 2019

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό	Ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο
.....		2	07/01/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ATM	1.000,00€	500,00€
.....		2	22/01/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ATM	1.000,00€	500,00€
.....		3	15/03/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	500,00€	166,67€
.....		2	16/05/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	1.500,00€	750,00€
ΣΥΝΟΛΟ						4.000,00€	1.916,67€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του ως προς την αιτία προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων καθώς οι αποδεδειγμένες αναλήψεις, στις οποίες είχε προβεί δύο έτη πριν τον έλεγχο, δικαιολογούν τις ελεγχόμενες επανακαταθέσεις, δηλαδή τα ποσά των 18.261,82€ για το 2017, 18.024,48€ για το 2018 και 1.916,67€ για το 2019. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι δεν θα έπρεπε να καταλογιστούν εις βάρος του ποσά, για τα οποία υφίσταται πραγματική και αντικειμενική αδυναμία να προσκομίσει στοιχεία.

Ειδικότερα:

- Οι πιστώσεις με αριθμούς και, στα έτη 2017 και 2018, συνολικού ποσού 15.511,82€ και 12.360,86€ αντίστοιχα, δεν αφορούν τραπεζικούς λογαριασμούς αλλά αφορούν συναλλαγές πληρωμής της προσωπικής του πιστωτικής κάρτας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την από 27/12/2023 βεβαίωση της τράπεζας, την οποία προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.
- Πίστωση ποσού 500,00€ την 10^η/03/2017 στον λογαριασμό GR..... της Πρόκειται για κατάθεση από τη σύζυγό του η οποία είναι συνδικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού και χρησιμοποιείται μόνο από εκείνη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την από 10/01/2024 προσκομισθείσα βεβαίωση της τράπεζας Το ίδιο ισχυρίζεται και για τις κάτωθι πιστώσεις:

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό
.....		12/11/2018	327,23€
.....		12/11/2018	1.000,00€
.....		07/01/2019	1.000,00€
.....		22/01/2019	1.000,00€
.....		16/05/2019	1.500,00€

- Οι πιστώσεις ποσού 2.500,00€ στις 26/06/2017 στο λογαριασμό GR..... της Τράπεζας, ποσού 10.000,00€ στις 05/11/2018 στο λογαριασμό GR..... της και ποσού 500,00€ στις 15/03/2019 στο λογαριασμό GR..... της Τράπεζας, διενεργήθηκαν από τον ίδιο καθώς διέθετε μετρητά εις χείρας που να δικαιολογούν την κατάθεση των εν λόγω ποσών.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε την από 27/12/2023 βεβαίωση της τράπεζας, σύμφωνα με την οποία οι αριθμοί και αντιστοιχούν σε συναλλαγές πληρωμής της πιστωτικής του κάρτας και δεν πρόκειται για αριθμούς τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο καθώς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 21/12/2023 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ.: «[....] σύμφωνα με τα δεδομένα του πληροφοριακού Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών της Α.Α.Δ.Ε. α) ο αριθμός αντιστοιχεί στον τραπεζικό λογαριασμό, με μοναδικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα, που πιστώνονται τα ποσά με τα οποία εξοφλούνται οι δόσεις της πιστωτικής κάρτας με την ονομασία «.....», β) ο αριθμός αντιστοιχεί στον τραπεζικό λογαριασμό, με μοναδικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα, που πιστώνονται τα ποσά με τα οποία εξοφλούνται οι δόσεις της πιστωτικής κάρτας με την ονομασία «.....», γ) όλα τα εισοδήματα που απέκτησε ο προσφεύγων (μισθοί, μισθώματα ακινήτων, κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. ή νομικές οντότητες, πώληση ακινήτου) τα έτη 2017 και 2018 κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, δ) οι πληρωμές (PAYMENTS) των ανωτέρω πιστωτικών καρτών του προσφεύγοντος δεν έχουν διενεργηθεί με μεταφορά των ποσών από δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς και ε) ο προσφεύγων δεν έχει προβεί σε αναλήψεις μετρητών από τους ατομικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς προκειμένου να διαθέτει μετρητά ανά χείρας του συνολικού ποσού 15.511,82€ για το έτος 2017 και 12.360,86€ για το έτος 2018.».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι οι καταθέσεις των ως άνω ποσών έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο. Σύμφωνα με την από 27/12/2023 βεβαίωση της τράπεζας η οποία, όπως αναφέρεται στην από 26/01/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ, προσκομίζεται για πρώτη φορά με την από 19/01/2024 κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, οι σχετικές πιστώσεις αφορούν πληρωμές με μετρητά είτε από ΑΤΜ είτε από μηχανήμα Περαιτέρω, στην ίδια ως άνω βεβαίωση αναφέρεται ότι, η τράπεζα (.....) δε δύναται να προσδιορίσει το φυσικό πρόσωπο που έκανε τις συναλλαγές. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του δεν γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, από τη με ημερομηνία 10/01/2024 βεβαίωση της, που προσκομίζεται για πρώτη φορά με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι για τις πιστώσεις ποσού 1.000,00€ στις 12/11/2018, 1.000,00€ στις 07/01/2019, 1.000,00€ στις 22/01/2019 και 1.500,00€ στις 16/05/2019 δεν δύναται να προσδιορισθεί το φυσικό πρόσωπο που προέβη στις εν λόγω καταθέσεις.

Επειδή, περαιτέρω, με την από 10/01/2024 απάντηση της σε σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος, βεβαιώνεται ότι η κατάθεση των 500,00€ στις 10/03/2017 στο λογαριασμό GR..... διενεργήθηκε κατόπιν εντολής του έτερου συνδικαιούχου, ήτοι της συζύγου του προσφεύγοντος. Επιπλέον, στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται ότι η πίστωση ποσού 327,73€ στις 12/11/2018 δεν αφορά πραγματική συναλλαγή καθώς πραγματοποιήθηκε κατά τη μετάπτωση του καταστήματος Βαλαωρίτου (834) στο κατάστημα Συντάγματος (0128).

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι οι αναλήψεις προηγούμενων ετών δικαιολογούν τις καταθέσεις σε λογαριασμούς του. Για την τεκμηρίωση δε των εν λόγω αναλήψεων ύψους 96.300,00€ επικαλείται προσκομισθείσα στον έλεγχο εκτύπωση του λογαριασμού GR....., μέσω της υπηρεσίας της, από την επιλογή «ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ», για το χρονικό διάστημα 18/03/2015-02/12/2015. Επιπλέον, από τη με ημερομηνία 30/01/2019 εκτύπωση μέσω της υπηρεσίας e-banking της σχετικά με τις κινήσεις του λογαριασμού GR....., για το χρονικό διάστημα 01/01/2015-31/12/2015, που προσκομίζεται για πρώτη φορά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν αναλήψεις των μετρητών συνολικού ποσού 4.700,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων, έχει προσκομίσει αποδεικτικά κατάθεσης/γραμμάτια είσπραξης για τις πιστώσεις ποσού 2.500,00€ στις 26/06/2017 στο λογαριασμό GR..... της Τράπεζας και ποσού 10.000,00€ στις 05/11/2018 στο λογαριασμό GR..... της Από τα εν λόγω δικαιολογητικά προκύπτει σαφώς ότι ο ίδιος προέβη στις εν λόγω καταθέσεις, γεγονός που γίνεται μεν δεκτό και από τον έλεγχο, όπως αναφέρεται στην από 21/12/2023 έκθεση ελέγχου, ωστόσο ο έλεγχος δεν αποδέχεται τη δυνατότητα να διέθετε εις χείρας ο προσφεύγων μετρητά ώστε να προβεί στις ανωτέρω καταθέσεις.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επανακατάθεσης των ως άνω χρηματικών ποσών που αναλήφθηκαν σε προγενέστερο χρόνο, από τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος, θα πρέπει να γίνει αποδεκτός καθώς δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή, ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε πρωτογενή τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι οι καταθέσεις μετρητών ποσού 1.000,00 για το έτος 2018 (12/11/2018 στο λογαριασμό GR.....), ποσού 4.000,00€ για το έτος 2019 (1.000,00 ευρώ στις 07/01/2019, 1.000,00 ευρώ στις 22/01/2019 και 1.500,00 ευρώ στις 16/05/2019 στο λογαριασμό GR.....) και 500,00€ στις 15/03/2019 στο λογαριασμό GR....., διενεργήθηκαν από τον ίδιο ή τη σύζυγό του.

Επειδή, προκειμένου να γίνει αποδεκτή μια επανακατάθεση θα πρέπει να προκύπτει το όνομα του καταθέτη, το οποίο να ταυτίζεται με το όνομα είτε του ελεγχόμενου προσώπου είτε των λοιπών συνδικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή, από την εξέταση των νέων στοιχείων που περιλαμβάνονται στο φάκελο της υπό κρίση προσφυγής, η Υπηρεσία μας με την παρούσα απόφαση διαφοροποιείται από τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναλυτικά αναφέρονται και στην από 26/01/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ, ως προς την αποδοχή ως αιτιολογημένων, των πιστώσεων ποσού των 500,00€ στις 10/03/2017 (κατάθεση της συζύγου του προσφεύγοντος), 2.500,00€ στις 26/06/2017 (κατάθεση του ιδίου), 10.000,00€ στις 05/11/2018 (κατάθεση του ιδίου) και ποσού 327,73€ στις 12/11/2018 (μετάπτωση).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 21/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής των λοιπών υπό κρίση πιστώσεων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται μερικώς αποδεκτοί και το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, μειώνεται κατά το ποσό των 2.750,00€ και 5.163,62€ στα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος όσο και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, φορολογικών ετών 2017 και 2018 θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωσή.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2023/11.09.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, η φορολογική αρχή είχε ζητήσει από τον προσφεύγοντα την προσκόμιση, μεταξύ άλλων, των συμβολαίων απόκτησης ή διάθεσης περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με την από 21/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ. /20-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του ν.4987/2022 με συνημμένους του προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019. Τα εν λόγω έγγραφα,

κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στη δηλωθείσα διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του ελεγχόμενου αυθημερόν, με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του, επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, μεταξύ άλλων και για την αγοραπωλησία του υπό κρίση ακινήτου.

Εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας και συγκεκριμένα στις 08/12/2023 ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ ΕΙ 2023/ 08-12-2023 υπόμνημα, με το οποίο εξέφρασε τις αντιρρήσεις του επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικών ετών 2017 έως 2019, εκδόθηκαν αφού προηγουμένως η αρμόδια φορολογική αρχή είχε κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022 καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο , 4ο και 7ο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **381 «Αποστολή και Αρμοδιότητες»** του ν. **4512/2018**, ορίζεται ότι: «1. Στο Υπουργείο Οικονομικών συστήνεται νέα Υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης με τίτλο «Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος», υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών. 2. Ο Προϊστάμενος Εισαγγελέας του Τμήματος Οικονομικού Εγκλήματος έχει την εποπτεία, καθοδήγηση και τον συντονισμό των ενεργειών των υπαλλήλων της Υπηρεσίας σε σχέση με τις υποθέσεις, των οποίων αυτοί έχουν επιληφθεί ως ειδικοί ανακριτικοί υπάλληλοι, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **382 «Σύσταση Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος»** του ν. **4512/2018**, ορίζεται ότι: «1. Αποστολή της Υπηρεσίας είναι αποκλειστικά η διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης μείζονος ποινικής απαξίας φορολογικών εγκλημάτων που προβλέπονται στα άρθρα 66 επ. του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/93, Α' 170) και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφών οικονομικών εγκλημάτων, που βλάπτουν σοβαρά τα συμφέροντα του ελληνικού δημοσίου και της ευρωπαϊκής ένωσης, κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ή του αναπληρωτή του ή των εισαγγελικών λειτουργιών που τον επικουρούν, υπό την εποπτεία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. 2. Η Υπηρεσία είναι αρμόδια για: α) την διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων και οποιωνδήποτε άλλων συναφών οικονομικών εγκλημάτων, σύμφωνα με την κατά την παράγραφο 1 αποστολή της, αποκλειστικά κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ή του αναπληρωτή του ή των εισαγγελικών λειτουργιών που τον επικουρούν, β) τη σύνταξη πορισματικών εκθέσεων σε εκτέλεση των εισαγγελικών παραγγελιών που της απευθύνονται, γ) τη διοικητική υποστήριξη και μέριμνα και την εξασφάλιση των υλικών και μέσων, που απαιτούνται για την εύρυθμη λειτουργία της σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, και δ) τη συλλογή, τήρηση και διαρκή ενημέρωση του αρχείου της σχετικά με την εθνική, ευρωπαϊκή και διεθνή νομοθεσία που αφορά στην αποκάλυψη και δίωξη φορολογικών και οποιωνδήποτε άλλων συναφών οικονομικών εγκλημάτων καθώς και τήρηση αρχείου διοικητικής και ποινικής νομολογίας για τα θέματα

αυτά. [...] 6. Οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας ασκούνται παράλληλα και ανεξάρτητα από λοιπές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 387 «**Διαδικασία σε περιπτώσεις ερευνών για την διακρίβωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής**» του ν. 4512/2018, ορίζεται ότι: « 1. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ή ο αναπληρωτής του ή οι εισαγγελικοί λειτουργοί που τον συνεπικουρούν, παραγγέλλουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 382 τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης στους ελεγκτές της Υπηρεσίας για τη διερεύνηση τέλεσης αδικημάτων ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφών οικονομικών εγκλημάτων στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς της. 2. [...]. 3. Οι ελεγκτές της Υπηρεσίας, διενεργούν έρευνα για την διαπίστωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής και λοιπών οικονομικών εγκλημάτων. [...]. 4. Μετά την ολοκλήρωση της έρευνας, και μόνο εφόσον προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης, σύμφωνα με τα άρθρα 66 και επόμενα του ΚΦΔ, φοροδιαφυγής, οι ελεγκτές της Υπηρεσίας συντάσσουν πορισματική έκθεση, η οποία γνωστοποιείται προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και ακολούθως διαβιβάζεται στην Α.Α.Δ.Ε. μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης. Η πορισματική έκθεση πρέπει να είναι επαρκώς στοιχειοθετημένη και αιτιολογημένη και να έχει συγκεκριμένο μορφότυπο, πληρώντας τα ελάχιστα αντικειμενικά κριτήρια ελέγχου που εφαρμόζει η Α.Α.Δ.Ε. [...] 6. Για τις ως άνω υποθέσεις που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 28Α του ΚΦΔ, που προστίθεται με το άρθρο 390 του παρόντος. 7. Κατά την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Α.Α.Δ.Ε. δύναται είτε να αφίσταται από την πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας, είτε να μην εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ιδίως: α) σε περίπτωση που στην πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας δεν έχουν ληφθεί υπόψη ή έχουν εφαρμοσθεί εσφαλμένα ερμηνευτικές εγκύκλιοι της Α. Α. Δ.Ε. επί των φορολογικών και τελωνειακών διατάξεων, ή η νομολογία των δικαστηρίων ή οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, β) σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων, γ) σε περίπτωση μη τήρησης του μορφότυπου της πορισματικής έκθεσης της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει ή δύναται να εξειδικεύεται. [...] 10. Στις περιπτώσεις που μετά την έρευνα που διενεργείται από τους ελεγκτές της Υπηρεσίας δεν προκύπτουν ενδείξεις για την τέλεση αδικήματος ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής ή οποιουδήποτε άλλου αδικήματος, η υπόθεση αρχειοθετείται από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και πιθανολογούμενες παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας γνωστοποιούνται στην Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με την προβλεπόμενη στο άρθρο 64 του ν. 4472/2017 (Α' 74) διαδικασία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 388 «**Συντονισμός της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος και της Α.Α.Δ.Ε.**» του ν. 4512/2018, ορίζεται ότι:

«1. Η Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος στο πλαίσιο εισαγγελικής παραγγελίας και η Α.Α.Δ.Ε. διατηρούν αυτοτελώς το δικαίωμα ποινικής έρευνας και φορολογικού ελέγχου, αντιστοίχως.

2. Η Α.Α.Δ.Ε. εξακολουθεί να δέχεται καταγγελίες και διατηρεί την αρμοδιότητα φορολογικού ελέγχου των προσώπων για τα οποία διεξάγεται έρευνα από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος.

3. Προγενέστερες ή εν εξελίξει έρευνες της Α.Α.Δ.Ε. ή της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος σε σχέση με τα κατά περίπτωση ελεγχόμενα πρόσωπα εκάστου φορέα συνεκτιμώνται κατά την έναρξη ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28Α** του **ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «1. Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής «Υπηρεσία»), διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα, κατά παρέκκλιση δε των διατάξεων του άρθρου 28, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσωρινό και οριστικό προσδιορισμό φόρου ως ακολούθως: Εντός μηνός από τη διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας, των σχετικών εγγράφων και των προσκομισθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχείων, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο αντίγραφο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα της έρευνας και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, βάσει της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας. [...] 5. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»** του **ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3** του **άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»** του **ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση με της με την παρ.3β του άρθρου 115 του **ν. 4549/2018**, ορίζεται ότι: «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 3γ** του **άρθρου 115** του **ν. 4549/2018**, προστέθηκε νέα παράγραφος 5 στο άρθρο 21 του **ν. 4172**, η οποία εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18β του ίδιου άρθρου 115, ως εξής: «5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42.».

Επειδή, στις διατάξεις της Ε. 2031/26-04-2023 «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 29 του ν. 5024/2023 (Α'41), ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.

Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.

Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του αυτού άρθρου, εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, ορίζεται ότι για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42 του ΚΦΕ.

3. Επίσης, με την περίπτωση α' της παρ. 33 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως διαμορφώθηκε μετά και την τροποποίηση της με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5000/2022 (Α'226), ορίζεται ότι η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2024.

4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος.

Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Στις περιπτώσεις κτήσης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία (πλην της μεταβίβασης με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού, βλ. παρακάτω, παρ. 8), αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο.

Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στην πωλούμενη ιδιοκτησία. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή. Τέτοιες συνθήκες αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ. Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής.

Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο. 7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ.

7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ.

Ειδικά για τα ακίνητα, ως αφετηρία υπολογισμού του χρονικού διαστήματος των δύο (2) ετών θεωρείται η ημερομηνία υπογραφής του πρώτου οριστικού συμβολαίου. Ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων. Ομοίως, η πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως μία συναλλαγή. Αντίθετα, ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο, νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων και όχι το πλήθος των ακινήτων. Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των

δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις.

8. Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 όπως αυτό προστέθηκε με την περ. β' της παρ.3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 η πράξη πώλησης από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Συνεπώς, δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών. Ως προς το χρόνο διακράτησης, διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να έχουν συμπληρωθεί πέντε πλήρη έτη από την ημερομηνία απόκτησης, όπως αυτή προκύπτει από σχετικό έγγραφο (π.χ. νόμιμο παραστατικό, συμβόλαιο κ.λπ.). Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή με τις ως άνω διατάξεις θεσπίστηκαν κριτήρια με βάση τα οποία για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, είτε λόγω του τρόπου κτήσης του περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και αν πραγματοποιήθηκαν σε φορολογικά έτη πριν το 2018.

9. Εάν με την ίδια συναλλαγή πωλούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία, τα υπόψη κριτήρια εξετάζονται για κάθε ένα ξεχωριστά. Εφόσον οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν πληρούνται για κάποιο εξ αυτών, τότε η πώληση του λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ.

10. Αναφορικά με τη μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου, διευκρινίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2019 και μετά (παρ. 18 άρθρου 115 ν. 4549/2018), σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 ως μεμονωμένη πράξη για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΕ. Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2019 και μετά η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίνόμενο έτος 2017, ορίζεται ότι: «

1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ. Δραστηριότητα)	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2017, ορίζεται ότι: «1.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 «Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κρινόμενα έτη, κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή 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 κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1122/28-04-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 41, 43, 61, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 4 του άρθρου 62 , της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 7 του άρθρου 64, του άρθρου 67Α καθώς και του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από την τροποποίηση τους με τον ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) σχετικά με τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα», αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013, επιβάλλεται φόρος υπεραξίας 15% σε φυσικό πρόσωπο που μεταβιβάζει από 1.1.2014 με επαχθή αιτία ακίνητη περιουσία. Στην έννοια της ακίνητης περιουσίας περιλαμβάνεται το ακίνητο ή το ιδανικό μερίδιο αυτού, το εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ιδανικό μερίδιο αυτού, καθώς και οι συμμετοχές οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία.

Κριτήριο για την επιβολή του φόρου υπεραξίας είναι το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία της μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας να μην συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζει ότι επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Κατά την έννοια των παραπάνω, δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας εάν η μεταβίβαση διενεργείται από εργολάβους οικοδομών, από άτομα που διενεργούν συστηματικά πωλήσεις ακινήτων (μέσα στη διάρκεια δύο ετών τρεις και άνω πωλήσεις) ή ακόμα και σε περίπτωση διενέργειας μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, οπότε το εισόδημα που προκύπτει συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα παραπάνω προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από υπεύθυνη δήλωση του πωλητή, η οποία ενσωματώνεται στο κείμενο του συμβολαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 2261/2020 (Τμήμα Β') (σκέψη 9 & 10 της Απόφασης) αναφέρεται ότι: «9. [...], δεν αποτελεί “επιχείρηση” αγοραπωλησίας ακινήτων κάθε αγορά και (μετα)πώληση

ακινήτων, από την οποία προκύπτει χρηματική ωφέλεια, αλλά η κατά σύστημα αγορά [ήτοι απόκτηση από επαχθή αιτία, προς την οποία εξομοιώνεται, για σκοπούς φορολογίας, και η κτήση κυριότητας ακινήτου δια χρησικτησίας, βλ. άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 1587/1950 (Α' 294)] και εν συνεχεία πώληση ακινήτων κατά τρόπο εμφανίζοντα ότι, από τον συνδυασμό των ενεργουμένων πράξεων αγορών και πωλήσεων ακινήτων, επιδιώκεται ο πορισμός κέρδους (από τη διαφορά τιμών αγοράς και πωλήσεως) ή/και κεφαλαίων χρησίμων για την άσκηση της εν λόγω επιχείρησης και όχι απλώς μέριμνα προς επωφελέστερη αξιοποίηση κεφαλαίων (πρβλ ΣτΕ 362/1934, 639/1941, 314/1953, 1953/1960).

Η ύπαρξη δε κερδοσκοπίας, η οποία θεωρείται κατ' αρχήν συντρέχουσα όταν από τα εκάστοτε γενόμενα δεκτά πραγματικά περιστατικά συνάγεται ότι ορισμένο πρόσωπο επιδίδεται (όχι κατά συγκυρίαν και μεμονωμένως αλλά) εκ συστήματος σε συναλλακτικές πράξεις αγοραπωλησιών (ήτοι για μεγάλο χρονικό διάστημα, με πλείονες ομοειδείς και επαναλαμβανόμενες πράξεις αγοράς και πωλήσεως περισσοτέρων εδαφικών εκτάσεων, σε μία ή περισσότερες περιοχές κλπ), δεν μπορεί να αποκλεισθεί για τον λόγο ότι η μεταπώληση των ακινήτων κλιμακώνεται χρονικώς σε πλείονα έτη ή και αρκετά μεταγενεστέρως από το έτος αγοράς ενός εκάστου των ακινήτων (πρβλ. ΣτΕ 2917/1978), εφόσον, πάντως, από άλλες σοβαρές και μη ανατρεπόμενες ενδείξεις, κατά την κρίση των φορολογικών αρχών και ακολούθως των διοικητικών δικαστηρίων, προκύπτει η άσκηση επιχειρήσεως, ούτε για τον λόγο ότι η ως άνω δραστηριότητα δεν περιβάλλεται εξωτερικά τη μορφή εμπορικής εγκατάστασης, καθόσον η ύπαρξη σχετικής "οργάνωσης" δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της έννοιας της "επιχείρησης" (ΣτΕ 3387/1974, ΣτΕ 1853/1987).

Εξάλλου, δεν αποκλείεται κατά τον νόμο (άρθρο 28 παρ 2 εδ. πρώτο) να συντρέχει περίπτωση "επιχείρησης" και από μεμονωμένες ή συμπτωματικές συναλλακτικές πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων εν γένει (δηλαδή ακινήτων κάθε είδους εφόσον ο νομοθέτης δεν κάνει διάκριση), εφόσον αυτές αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους (ΣτΕ 2137/1989, ΣτΕ 223/1981, πρβλ. και ΣτΕ 1386/1981, ΣτΕ 873/1991, ΣτΕ 2843/1992) και δεν συνιστούν απλώς αξιοποίηση κεφαλαίου (όπως, λ.χ. (και) στην περίπτωση της ανέγερσης μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση αυτή γίνεται με σκοπό πραγματοποίησης κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής). Η ύπαρξη δε κερδοσκοπικού σκοπού, στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να συνάγεται από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται (ΣτΕ 1884/2018, ΣτΕ 2111/2018, πρβλ. ΣτΕ 873/1991, ΣτΕ 2843/1992, ΣτΕ 630/1985, ΣτΕ 223/1981, ΣτΕ 3387/1974, ΣτΕ 4201/1977, ΣτΕ 834/1967 κ.ά), όπως είναι, μεταξύ άλλων, το είδος, η έκταση, η φύση και τα γενικά ή ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων, ο αριθμός των πράξεων αγοραπωλησιών, η διαφορά τιμήματος αγοράς και μεταπώλησης, ο διαδραμών χρόνος μεταξύ τους- χωρίς ωστόσο, και στην περίπτωση αυτή, μόνη η παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος μεταξύ των εκάστοτε πράξεων αγοράς και μεταπώλησης ακινήτων να αποτελεί κατά τον νόμο στοιχείο αποκλεισμού της προθέσεως κερδοσκοπίας (πρβλ ΣτΕ 2917/1978, 2134-7/1989), όταν αυτή συνάγεται επαρκώς από τις λοιπές περιστάσεις, λαμβανομένου, άλλωστε, υπόψη ότι σχετικό χρονικό όριο, προκειμένου να χαρακτηριστεί μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη ως επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων, τίθεται κατά τον νόμο μόνο για τις πράξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 - άλλες πράξεις αγοραπωλησιών σε μεταγενέστερες ή προγενέστερες χρήσεις κλπ., ενώ, περαιτέρω, θεσπίζεται και νόμιμο σχετικό (μαχητό) τεκμήριο (άρ. 28 παρ. 2 εδ.δευτερο) στην περίπτωση πωλήσεως εδαφικών εκτάσεων σημαντικής αξίας που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, όταν γίνεται μέσα σε δύο έτη από την εξ επαχθούς αιτίας απόκτησή τους (ΣτΕ 1884/2018).

10. Επειδή, εν όψει των όσων έγιναν δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης ότι η πάροδος μακρού χρόνου μεταξύ των πράξεων αγοράς και πώλησεως των ως άνω ακινήτων –τις οποίες, άλλωστε, το διοικητικό εφετείο υπέλαβε ότι πρέπει να εξετάσει μεμονωμένα (“σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση”) και όχι στο σύνολό τους και συνδυαστικώς– αποκλείει την ύπαρξη κερδοσκοπίας, κρίση στην οποία κατ’ ουσίαν στήριξε αποκλειστικώς και το συμπέρασμά της ότι ο αναιρεσίβλητος προέβη σε αξιοποίηση κεφαλαίου δια συμπτωματικών πράξεων, μη περιλαμβανομένων σε κύκλο επιχειρήσεως κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ, ενέχει εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων αυτών, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με το αναιρετήριο. Αβασίμως δε ο αναιρεσίβλητος, με το από 16.3.2020 (εντός της χορηγηθείσης προθεσμίας κατατεθέν) υπόμνημά του, επικαλούμενος τη συνταγματική αρχή της ισότητας, ισχυρίζεται ότι, κατά την έννοια των διατάξεων των παρ. 3 περ. β) και 18 περ. α) του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 (Α’ 105)- οι οποίες ορίζουν ότι “Η παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «3. [...] Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο [...] έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.»” και ότι “Οι διατάξεις των παραγράφων [...] 3[...] εφαρμόζονται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα” αντίστοιχα- “το αμάχητο τεκμήριο της πενταετίας ισχύει και για τις υφιστάμενες ενώπιον διοικητικών αρχών ή δικαστηρίων εκκρεμείς υποθέσεις” καθώς η “διατύπωση” της μεταβατικής διάταξης της παρ. 18 περ. α) του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 “δεν ακολουθεί τη διατύπωση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 του ν. 4172/2013”.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το υπό κρίση ακίνητο αποκτήθηκε με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου μέσω της μίσθωσής του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή στοιχεία προς απόδειξη της διενέργειας δαπανών ανακαίνισης του εν λόγω ακινήτου. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι κατά την τελευταία δεκαετία προέβη μόνο σε μία αγοραπωλησία ακινήτου επομένως δεν υπήρχε λόγος να τηρήσει λογιστικά βιβλία.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 03/02/2021 Πορισματική Αναφορά της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της από 21/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων προσκόμισε, στη Δ.Ε.Ο.Ε., συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων από τα οποία προκύπτει ότι την περίοδο 2013-2017 ο ίδιος και η σύζυγός του προέβησαν σε αγорές ακινήτων και οικοπέδου συνολικής αξίας 560.000,00€ και σε πωλήσεις ακινήτων συνολικής αξίας 1.150.000,00€.

Ειδικότερα, την 31^η/10/2017 αγόρασε τρείς (3) οριζόντιες ιδιοκτησίες (ένα διαμέρισμα μια αποθήκη και μια θέση στάθμευσης) κατά πλήρη κυριότητα αντί τιμήματος 90.000,00€ με το με αρ./31-10-2017 Συμβόλαιο της συμβολαιογράφου και προέβη άμεσα, την 10^η/11/2017, στην πώληση τους αντί τιμήματος 250.000,00€ με το με αρ./10-11-2017 Συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Επιπλέον, ο προσφεύγων κατέβαλε ποσό 2.781,00€ για φόρο μεταβίβασης του ακινήτου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε στοιχεία για δαπάνες ανακαίνισης ανακαίνισης που όπως ισχυρίζεται αποδεικνύουν την πρόθεσή του να αξιοποιήσει το ακίνητο. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της παρούσας προσφυγής αναφέρεται ότι, από τα εν λόγω προσκομισθέντα στοιχεία, ήτοι τραπεζικές καταθέσεις και πληρωμές μετρητών ύψους 7.899,20 και δύο (2) ΑΛΠ αγοράς

οικοδομικών υλικών ποσού 288,87€, δεν προκύπτει το ακίνητο για το οποίο πραγματοποιήθηκαν και κατ' επέκταση αν αφορούν το υπό κρίση ακίνητο, από την πώληση του οποίου βάσει των ευρημάτων του ελέγχου, καταλογίσθηκε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά το ελεγχόμενο έτος 2017, προέβη σε σύντομο χρονικό διάστημα, ήτοι σε διάστημα 10 ημερών, στην αγοραπωλησία τριών (3) οριζόντιων ιδιοκτησιών, σύμφωνα με τα υπ' αριθ./31-10-2017 και/10-11-2017 συμβόλαια αγοράς και πώλησης αντίστοιχα.

Επειδή, η πρόθεση κέρδους από την αγοραπωλησία του υπό κρίση ακινήτου διαπιστώνεται με την πραγματοποίηση της πώλησης σε εξαιρετικά σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση, σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, ήτοι της σημαντικής απόκλισης μεταξύ της τιμής αγοράς και του εισπραχθέντος τιμήματος από την πώλησής του.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας επαρκή στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι ο σκοπός απόκτησης του εν λόγω ακινήτου ήταν η χρήση του ως μέσο παθητικού εισοδήματος για την κάλυψη οικογενειακών αναγκών, ήτοι η αξιοποίησή του μέσω της μίσθωσης και όχι το επιχειρηματικό κέρδος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων άσκησε εμπορική δραστηριότητα αγοράς και πώλησης ακινήτων με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο άρθρο 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013, με ημερομηνία πρώτης συναλλαγής, την 31^η/10/2017, ήτοι την ημερομηνία σύνταξης του με αριθ./31-10-2017 συμβολαίου αγοράς. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιβολή από τη φορολογική αρχή υψηλής φορολογικής επιβάρυνσης λόγω χαρακτηρισμού της πώλησης του υπό κρίση ακινήτου ως «επιχειρηματική συναλλαγή έχει ως αποτέλεσμα την υπέρμετρη επιβολή φόρου κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος,

είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος(ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και

Α) Την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Β) την επικύρωση της της υπ' αριθ./21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2017

- Υπ' αριθ./21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	35.437,49	210.918,31	208.168,31	172.730,82

	της συζύγου	4,30	4,30	4,30	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				75.096,50
	Χρεωστικό ποσό	5.163,44	81.167,45	80.259,44	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			45.908,89	45.317,64	45.317,64
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.648,02	18.461,78	18.186,78	15.538,76
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		748,00	748,00	748,00	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.732,26	146.458,92	144.685,16	135.952,90
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ./21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	5.448,53	23.473,01	18.309,39	12.860,86
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				4.244,08
	Χρεωστικό ποσό	700,98	6.649,06	4.945,06	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.379,59	2.237,79	2.237,79
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		7.605,56	9.227,76	8.763,04	1.157,48
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		423,50	423,50	423,50	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.902,84	19.852,71	16.542,19	7.639,35
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2019

- Υπ' αριθ./21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	7.331,24	9.247,91	9.247,91	1.916,67
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				632,50
	Χρεωστικό ποσό	1.039,29	1.671,79	1.671,79	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		216,00	216,00	216,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		43,20	43,20	43,20	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			316,25	3.318,24	316,25
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		10.033,70	10.206,20	9.198,31	172,50
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		224,47	224,47	224,47	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	11.556,66	19.852,71	19.852,71	1.121,25
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.