



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1273

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία **15/01/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....**, κατά:

1) της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

- 2) της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- 3) της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,
- 4) της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018 και
- 5) της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς-γονικής παροχής Ν 2961/2001 φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
- 6.** Τα από 25-04-2024 συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων
- 7.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 8.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.030,51€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 7.515,26€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.013,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 25.559,01€.

Με την με αριθμό/13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.950,61€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 2.475,31€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 981,44€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 8.407,36€.

Με την με αριθμό/13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάει δήλωσης ύψους 2.093,73€.

Με την με αριθμό/13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 112,49€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Ν 4987/2022 ύψους

56,25€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 168,74€ και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάσει δήλωσης ύψους 11.973,90€.

Με την με αριθμό/25-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς-γονικής παροχής, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.000,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 13-12-2023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων φορολογίας δωρεών γονικών παροχών Ν 2961/2001 της ΔΟΥ Έδεσσας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ'αριθμ...../14-06-2021 και/12-10-2023 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της.

- Από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο στις κρινόμενες χρήσεις, και ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του Ν 4987/2022, όπως αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώθηκαν πιστώσεις, για τις οποίες η αιτιολογία του προσφεύγοντα δεν έγινε δεκτή από τον έλεγχο.

Ειδικότερα:

1)Για το φορολογικό έτος 2017, από τις αιτιολογίες που παρείχε ο προσφεύγων, προέκυψαν τα κάτωθι:

Α)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
Έσοδα Ιατρείου με Τ.Π.Υ.	4.600,00
Έσοδα Ιατρείου με POS	2.206,45
Έσοδα Ιατρείου με καταθέσεις μετρητών	29.000,00
Συνολικές πιστώσεις από έσοδα ιατρείου	35.806,45

Ωστόσο, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, βάσει βιβλίων και στοιχείων, για τα οποία ο προσφεύγων φορολογήθηκε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ανέρχονται στο ποσό των 33.086,00€. Για τη διαφορά των 2.720,45€ (35.806,45€-33.086,00€), ο προσφεύγων δεν παρείχε εξηγήσεις και το εν λόγω ποσό θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

Β)

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ
10	10/1/2017	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	40.000,00	31.933,73
14	14/2/2017	ALPHA BANK 52750	.....	2.500,00	2.500,00
17	2/3/2017	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	.....	750,00	750,00
66	4/8/2017	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ ΝΙΚΟΣ	600,00	600,00

111	30/10/2017	ΕΘΝΙΚΗ 38805	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΤΙΛΟΓ. ΑΝΑΛ.584	800,00	800,00
129	4/12/2017	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.200,00	2.200,00
140	21/12/2017	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ VIVA WALLET PAY OUT	900,00	900,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2017				47.750,00	39.683,73

Από τις ανωτέρω πιστώσεις, η με α/α 10 ύψους 40.000,00€ αιτιολογήθηκε ως προς το ποσό των 8.066,27€, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 31.933,73€ θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των πιστώσεων του φορολογικού έτους 2017, που η αιτιολογία του προσφεύγοντα δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, ανέρχεται στο ποσό των 42.404,18€ (2.720,45€+39.683,73€), που μετά των επιμερισμό του στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, στον προσφεύγοντα αντιστοιχεί το ποσό των 41.804,14€

2)Για το φορολογικό έτος 2018, από τις αιτιολογίες που παρείχε ο προσφεύγων, προέκυψαν τα κάτωθι:

A)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
Έσοδα Ιατρείου με Τ.Π.Υ.	4.544,16
Έσοδα Ιατρείου με POS	7.049,23
Έσοδα Ιατρείου με καταθέσεις μετρητών	31.250,00
Συνολικές πιστώσεις από έσοδα ιατρείου	42.843,39

Ωστόσο, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, βάσει βιβλίων και στοιχείων, για τα οποία ο προσφεύγων φορολογήθηκε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ανέρχονται στο ποσό των 40.614,00€. Η διαφορά των 2.229,39€ (42.843,39€-40.614,00€) μειώθηκε κατά το ποσό των 300,00€, καθώς ο έλεγχος αποδέχθηκε ισχυρισμό του προσφεύγοντα. Για την τελική διαφορά των 1.929,39€ ο προσφεύγων δεν παρείχε εξηγήσεις και το εν λόγω ποσό θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

B)

A/A	ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛ ΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
2	02/01/18	ΕΘΝΙΚΗ 38805	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	189,5
4	05/01/18	ALPHA BANK 52750	VIVA WALLET PAY OUT	500
83	16/05/18	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΟΙΧΙΜΑΝ	1.200,00
109	09/07/18	EUROBANK 34686	.....	1.500,00
113	18/07/18	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΟΙΧΙΜΑΝ	1.600,00
144	19/09/18	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	.....	300
147	24/09/18	EUROBANK 34686	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΡΟΟ 331573152	1.000,00

196	05/12/18	EUROBANK 34686	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ 030000062021	POI	617,37
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2018					6.906,87

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των πιστώσεων του φορολογικού έτους 2018, που η αιτιολογία του προσφεύγοντα δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, ανέρχεται στο ποσό των 8.836,26€ (1.929,39€+6.906,87€), που μετά των επιμερισμό του στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, στον προσφεύγοντα αντιστοιχεί το ποσό των 8.694,14€.

- Επιπλέον, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, οι κάτωθι δαπάνες:

Φορολογικό έτος 2017

1)Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων επιδοτήθηκε για τις παρακάτω δαπάνες, κατά το ποσό των 2.765,67€, ωστόσο εξέπεσε ολόκληρο το ποσό της δαπάνης μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδά του.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΠΙΧ/ΓΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
H/Y DELL PC		ΤΔΑ 4612/08.05.2017	1.034,67	1.034,67 x 40%= 413,87€	620,80	413,67
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	5.931,21	2.352,00	3.579,21	2.352,00
ΣΥΝΟΛΟ			6.965,88	8.283,21	4.200,01	2.765,67

2)Για τις παρακάτω δαπάνες, είτε δεν διαπιστώθηκε η εξόφλησή τους με τραπεζικά μέσα πληρωμής, είτε αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (911,69€+858,79€=1.770,48€).

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
16/2/2017	ΤΔΑ 773Α'	.....	911,69	218,81	1.130,50
Σύνολο			911,69	218,81	1.130,50

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
ΤΠΥ2932/28.04.2017		507,48	68,52	576,00
ΑΠ 2625854/03.03.2017		106,7	19,78	126,48
ΑΠ 500358/01.08.2017		136,42	32,74	169,16
ΑΠ 557871/31.08.2017		108,19	25,97	134,16
Σύνολο		858,79	147,01	1005,80

3)Για τις παρακάτω δαπάνες, είτε δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, είτε δεν αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης του προσφεύγοντα (1.029,00€+49,10€=1.078,10€).

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
17/01/2017	TIM 54	.....	79,00	18,96	97,96
10/2/2017	TIM 10527	.....	950,00	0,00	950,00
Σύνολο			1029,00	18,96	1047,96

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΡΙΘ.ΠΑΡΟΧΗΣ ΡΕΥΜΑΤΟΣ
----------	-------------	------------	-------------	-------	---------------	-----------------------

30/06/2017	ΕΞΟ ΔΕΗ	ΔΕΗ ΑΕ	49,10	5,90	55,00	825511896
Σύνολο			49,10	5,90	55,00	

Συγκεντρωτικός πίνακας λογιστικών διαφορών φορολογικού έτους 2017

ΔΑΠΑΝΕΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
Επιδότηση δαπανών	2.765,67
Συνολικές λογιστικές διαφορές αρθ. 23 ν.4172/2013	1.770,48
Συνολικές λογιστικές διαφορές αρθ. 22 ν.4172/2013	1.078,10
Συνολικές λογιστικές διαφορές	5.614,25

Φορολογικό έτος 2018

1) Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων επιδοτήθηκε για τις παρακάτω δαπάνες με το ποσό των 655,48€, ωστόσο εξέπεσε ολόκληρο το ποσό της δαπάνης μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδά του.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΠΙΧ/ΓΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ & ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ		TIM 1111/16.11.2018	1.000,00	1.000,00 x 40%= 400,00€	600,00	400,00
ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ & ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ		TIM 953/15.03.2018	500,00	500,00 x 40%= 200,00€	300,00	200,00
ΣΚΛΗΡΟΣ ΔΙΣΚΟΣ		TΔΑ 5044/04.01.2018	138,71	138,71 x 40%=55,48	83,23	55,48
ΣΥΝΟΛΟ			1.638,71	655,48	983,23	655,48

2) Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων πραγματοποιεί αποσβέσεις για τη συνολική αξία των παγίων, χωρίς να αφαιρεί το ποσό της επιδότησης (452,84€).

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΕΠΙΧ/ΓΗΣΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΚΑΝΑΠΕΣ ΑΝΑΜΟΝΗΣ		TIM 633/02.03.2018	400,00	400,00 x 40%= 160,00	240,00	100%	239,99	399,99	160,00
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ		TIM 27.03.2018	385,00	385,00 x 40%= 154,00	231,00	100%	230,99	384,99	154,00
ΑΠΙΔΙΝΩΤΗΣ		19.05.2016	3.471,00	3.471,00 x 40%= 1.388,40	2.082,60	10%	208,26	347,10	138,84
ΣΥΝΟΛΟ			4.256,00		2.553,60		679,24	1132,08	452,84

3) Για τις παρακάτω δαπάνες, είτε δεν διαπιστώθηκε η εξόφλησή τους με τραπεζικά μέσα πληρωμής, είτε αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (919,35€+134,53€=1.053,88€).

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
31/10/2018	ΕΞΟ 153	.....	919,35	220,64	1.139,99
Σύνολο			919,35	220,64	1.139,99

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
ΑΠ 1699042/22.01.2018		134,53	0,00	134,00
Σύνολο		134,53	0,00	134,00

4) Για τις παρακάτω δαπάνες, είτε δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, είτε δεν αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης του προσφεύγοντα (12.00€+578,23€=590,23€).

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
29/03/2018	ΕΞΟ α 0668	.....	114,27	12,00	27,42	153,69
14/04/2018	ΕΞΟ 2675	.....	789,52	0,00	0,00	789,52
Σύνολο			903,79	12,00	27,42	943,21

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΡΙΘ.ΠΑΡΟΧΗΣ ΡΕΥΜΑΤΟΣ
28/2/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ	124,57	11,43	136,00	825511895
28/2/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ	73,90	9,10	83,00	825511896
28/2/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ	73,90	9,10	83,00	825511896
4/5/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ	51,15	16,85	68,00	825511896
29/6/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΕΗ ΑΕ	44,77	5,23	50,00	825511896
8/9/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΕΗ ΑΕ	74,79	9,21	84,00	825511896
31/12/2018	ΑΕΔ ΔΕΗ	ΔΕΗ ΑΕ	135,15	16,85	152,00	825511896
Σύνολο			578,23	77,77	656,00	

5) Ο έλεγχος για τα πάγια με **α/α 3, 6, 7, 9 και 11** δεν κάνει αποδεκτές τις αποσβέσεις διότι διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές δεν αφορούν συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα και προσθέτει την αξία της απόσβεσης (374,99 + 281,99 + 160,99 + 12,76 + 16,00 = 846,73€) ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της **χρήσης 2018**.

Για το πάγιο με **α/α 5** δεν προσκομίστηκε παραστατικό και ο έλεγχος δεν κάνει δεκτή την απόσβεσή του και προσθέτει την αξία της απόσβεσης ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της **χρήσης 2018**.

Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΑΓΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗ	ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒΕΣΗ Σ	ΠΡΟΗΓ.ΑΠ ΟΣΒ	ΤΕΛΕΥΤ.ΑΠ ΟΣΒ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	ΖΑΜΠΟΥΡΙΔΗΣ ΔΗΜ.& ΣΙΑ ΕΕ	ΑΠΙΔΙΝΟΤΗΣ	19-Μαΐ-16	3.471,00	10 %	925,6	31-Δεκ-18	347,1	208,26
2	ΑΜΑΝΑΤΙΔΗΣ ΜΙΧ.Τ.633	ΚΑΝΑΠΕΣ ΑΝΑΜΟΝΗΣ	2-Μαρ-18	400,00	100 %		31-Δεκ-18	399,99	239,99
3	ΘΕΟΔΩΡΙΔΗΣ ΚΩΝ.Τ.14	ΘΩΡΑΚΙΣΜΕΝΗ ΠΟΡΤΑ	14-Μαρ-18	375,00	100 %		31-Δεκ-18	374,99	0,00
4	ΘΕΟΔΩΡΙΔΗΣ ΚΩΝ.	ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	27-Μαρ-18	385,00	100 %		31-Δεκ-18	384,99	230,99
5	OLGA ASYEYENA		29-Μαρ-18	114,27	100 %		31-Δεκ-18	114,26	0,00
6	ΚΑΛΛΙΠΟΛΙΤΟ Υ ΧΡΙΣΤΙΝΑ	ΠΛ.ΠΙΑΤΩΝ WHIRLPOOL	1-Αυγ-18	282,00	100 %		31-Δεκ-18	281,99	0,00
7	ΚΑΛΛΙΠΟΛΙΤΟ Υ ΧΡΙΣΤΙΝΑ	ΑΦΥΓΡΑΝΤΗΡΑΣ SINGER	24-Σεπ-18	161,29	100 %		31-Δεκ-18	160,99	0,00
8	MEDIA SATURN ΕΛΛΑΣ ΑΕ	TV SAMSUNG UE 55 NU 7402	26-Νοε-18	563,71	100 %		31-Δεκ-18	563,70	0,00
9	ON OFF IKE	TV LED 65' SAMSUNG QE65Q8FN	30-Νοε-18	1.531,45	10 %		31-Δεκ-18	12,76	0,00
10	ON OFF IKE	TV SAMSUNG T/S FLAT 5X 1501-2000	30-Νοε-18	161,21	100 %		31-Δεκ-18	161,2	161,20
11	ON OFF IKE	• TV LED 50' SAMSUNG UE50NU7492 • ΒΑΣΗ TV ΟΦΑ ΒΡΑΧΙΟΝΑ 13-40' 30KG WM2 • ΨΥΓΕΙΟΚΑΤΑΨΥ ΚΤΗΣ 60cm BOSCH	30-Νοε-18	1.920,79	10 %	0	31-Δεκ-18	16,00	0,00

		K N39VL45 INOX							
		• ΕΣ A/C IN24BTU TOYOTOMI TRN 871 ZR • ΕΣ A/C IN24BTU TOYOTOMI TRN 871 ZR • ΘΗΚΗ TABLET UNIVERSAL BLACK • ΘΗΚΗ TABLET UNIVERSAL RED							
ΣΥΝΟΛΟ								2817,97	840,44

6) Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε πίστωση ύψους 5.336,88€ προερχόμενη από τον ΕΦΚΑ, την οποία ο έλεγχος προσέθεσε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της χρήσης 2018.

Συγκεντρωτικός πίνακας λογιστικών διαφορών φορολογικού έτους 2017

ΔΑΠΑΝΕΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
Επιδότηση δαπανών	655,48
Επιδότηση παγίων	452,84
Συνολικές λογιστικές διαφορές αρθ. 23 ν.4172/2013	1.053,88
Συνολικές λογιστικές διαφορές αρθ. 22 ν.4172/2013	590,23
Απόρριψη παγίων (μη επιχειρηματικό)	846,73
Απόρριψη παγίου από μη προσκόμιση	114,26
Μη δικαιολογημένα <u>έσοδα</u> από την άρση τραπεζικού απορρήτου	5.336,88
Συνολικές λογιστικές διαφορές	9.050,30

- Τέλος, ως προς την πίστωση ύψους 20.000,00€ που πραγματοποιήθηκε την 19-10-2017 από τον πατέρα του προσφεύγοντα σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, αυτή θεωρήθηκε από τον έλεγχο δωρεά και εκδόθηκε η σχετική προσβλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι εσφαλμένες και μη νόμιμες ως νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες.

Ειδικότερα, αναφέρεται

α) Στην απόρριψη δαπάνης για την αγορά κινητού τηλεφώνου καθαρής και συνολικής αξίας 789,52€.

β) Στην πίστωση ποσού 600,00€ την 04-08-2017.

γ) Στην στοιχηματική εταιρία, και τις πιστώσεις ποσού 900,00€ την 21-12-2017, 500,00€ την 05-01-2018, 1.200,00€ την 16-05-2018, 1.600,00€ την 18-07-2018 και 1.000,00€ την 24-09-2018

δ) Στην πίστωση ποσού 40.000,00€ την 10-01-2017.

ε) Στην πίστωση ποσού 1.500,00€ την 09-07-2018.

στ) Στις πιστώσεις 2.500,00€ την 14-02-2017, 750,00€ την 02-03-2017, 2.000,00€ την 06-04-2017, 1.000,00€ την 22-06-2017, 2.200,00€ την 04-12-2017 και 3.000,00€ την 11-10-2018.

ζ) Στην προσθήκη λογιστικής διαφοράς για το ποσό των 5.336,88€ που συνιστά επιστροφή ασφαλιστικών εισφορών από τον ΕΦΚΑ.

η) Στην πίστωση ποσού 20.000,00€ την 19-10-2017 από τον πατέρα του προσφεύγοντα, την οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε δωρεά.

θ) Ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα. Πιστώσεις μέχρι του ποσού των 1.000,00€ δεν εντάσσονται στα αιτήματα παροχής πληροφοριών, καθώς αποτελούν μικρά ποσά.

2) Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση, που οφείλει να δρα στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης.

3) Έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 "4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία

θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 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, στο άρθρο 39 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, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλάγεται από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλάγεται από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).

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 Ν 4987/2022 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.

[...]

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».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1.** Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται

φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

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

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

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.....

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

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

εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο ακούοντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017, προβλέπεται ότι 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.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν 4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν 4987/2022: «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία

πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο 21 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του

εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α)....., β), ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

- α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της- επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, ,.... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να

απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. [.....]

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή

εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22.».

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.».

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

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

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

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

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

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

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

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

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

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

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

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

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

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

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

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε

πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180).

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1033/2013, ορίζεται μεταξύ άλλων (παράγραφος 16 -Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων) ότι, δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017, προβλέπεται ότι 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.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄- 226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2005), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, ότι: «1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο»

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: «1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν

καταρτίσθηκε έγγραφο. 2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)..... 3.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1.Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.»

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,»,

στο άρθρο 39, ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...».

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 85](#) του νόμου [2961/2001](#) , ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) σε περίπτωση σύστασης δωρεών, γονικών παροχών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι είναι οι συμβαλλόμενοι και β) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του. Συνεπώς, στην περίπτωση που πραγματοποιείται δωρεά χρημάτων από το δωρητή, -χωρίς συμβολαιογραφικό έγγραφο-, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος.

Επειδή, στο άρθρο 86 παρ 3 του ν. Ν.2961/2001 ([Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων](#)) ορίζεται ότι: «3.Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής». Για την έναρξη και τη λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, εάν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα». Τα συμβαλλόμενα μέρη στη δωρεά είναι ο δωρητής από τη μία πλευρά και ο δωρεοδόχος από την άλλη.

Η δωρεά είναι σύμβαση ενοχική, χαριστική και ετεροβαρής, δηλαδή δημιουργεί υποχρέωση μόνο στον δωρητή, ο οποίος με την κατάρτιση της σύμβασης της δωρεάς αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει στον δωρεοδόχο ένα περιουσιακό του στοιχείο, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και τη μείωση της περιουσίας του δωρητή. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Η δωρεά επίσης πρέπει να διακρίνεται και από άλλες συμβάσεις, οι οποίες διέπονται από ελευθεριότητα και τέτοιες είναι η εντολή (άρθρα 713 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το χρησιδάνειο (άρθρα 810 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το άτοκο δάνειο (άρθρα 806 και επόμενα του Αστικού Κώδικα) και την μη αμοιβόμενη παρακαταθήκη (άρθρα 822 και επόμενα του Αστικού Κώδικα).

Ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δωρεάς είναι αφενός η παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος, η οποία υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο. Επιπλέον, παρόλο που δεν αναφέρεται στο νόμο, θεωρείται αυτονόητο, ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. μέρος εκδ. 1974 σελ. 72). Γίνεται όμως δεκτό, ότι υπάρχουν περιπτώσεις δωρεάς, κατά τις οποίες μειούται η περιουσία του δωρητή χωρίς αντίστοιχο πλουτισμό του δωρεοδόχου (Φραγκίστας Ερμ.Α.Κ. άρθρο 496 επ. Καυκάς, Ενοχ. Δίκαιον κατ' άρθρ. ερμην. εκδ. στ' σελ 7).

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της δωρεάς στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, είναι πρόδηλο, ότι η έννοια αυτή, όπως αναλύεται στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001, τυγχάνει κατά πολύ ευρύτερη της κατά τον Αστικό Κώδικα εννοίας της δωρεάς. Και τούτο διότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή φόρου, είναι η κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συνιστώμενη δωρεά αλλά και η κτήση εκ πάσης παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος έστω και αν δεν κατηρτίσθη έγγραφον (άρθρ. 34 παρ. 1 περ. Α,Β). Συγκεκριμένα, από την αρχική διάταξη του άρθρου 36 παρ. 6 Ν.1641/1919, έως την ταυτόσημη σχεδόν διάταξη του άρθρου 34 Ν.Δ.118/1973 και την σήμερα ισχύουσα ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 34 Ν.2961/2001, ο φορολογικός νομοθέτης χαρακτηρίζει αντικείμενο του φόρου δωρεάς όχι μόνο τις δωρεές, για τις οποίες τηρήθηκε ο οριζόμενος στις οικείες διατάξεις 496 επ. Α.Κ. τύπος, αλλά και αυτές για τις οποίες, ο ουσιαστικός αυτός τύπος δεν τηρήθηκε. Εξάλλου στη δεύτερη παράγραφο του ιδίου άρθρου απαριθμούνται αρκετές περιπτώσεις κτήσεως περιουσιακών στοιχείων, που κατά ρητή πρόβλεψη θεωρούνται ως δωρεές για την επιβολή του σχετικού φόρου (Γνωμοδότηση υπ' αριθ. 531/22-6-1995 Ν.Σ.Κ.).

Θεσπίζοντας την ως άνω διάταξη, ο φορολογικός νομοθέτης, παραμένει συνεπής προς την βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία για την επιβολή του φόρου είναι αδιάφορος ο τρόπος κτήσης του φορολογικού αντικειμένου. **Συνεπώς, οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 1, της περίπτωσης Α' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 πρέπει να ερμηνευθούν:**

α) στενά γραμματικά,

β) ως ένα ενιαίο σύνολο διατάξεων που αλληλοσυμπληρώνονται,

γ) με την χρησιμοποίηση των σχετικών διατάξεων του αστικού δικαίου, για τον προσδιορισμό της έννοιας της δωρεάς.

Ως εκ τούτου, για την επιβολή φόρου δωρεάς τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' της ως άνω διάταξης, θα πρέπει ανεξαρτήτως της τήρησης ή όχι του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις ιδιωτικού δικαίου, συστατικού τύπου, να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' ελάχιστο, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η παροχή (εκποίηση) περιουσιακού στοιχείου,

β) η παροχή αυτή να γίνεται χωρίς αντάλλαγμα και

γ) η παροχή αυτή να συνεπάγεται και να σκοπεί στη μείωση της περιουσίας του παρέχοντος και στην ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του λήπτη, κατά το ποσό της παροχής.

Σύμφωνα, δηλαδή, με την βασική αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 166 Α.Κ.), προκειμένου μια πράξη ή παράλειψη να είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί δωρεά, θα πρέπει σωρευτικά: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος αυτή να ήταν, η χωρίς αντάλλαγμα, αύξηση της περιουσίας του αποδέκτη, με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος).

Βασικό δηλαδή χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς, είτε γι' αυτήν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις οικείες διατάξεις, του Αστικού Κώδικα τύπος (εδάφιο α'), είτε όχι (εδάφιο β') είναι, η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, μείωση και αύξηση αντίστοιχα που λαμβάνουν χώρα με χαριστική πρόθεση. Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική πρόθεση, ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δεν συντρέχουν τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτούνται, ώστε η εν λόγω πράξη ή παράλειψη να δύναται να υπαχθεί στο άρθρο 34 Ν.2961/2001.

Επειδή, στην αριθμ. 64/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ ορίζεται ότι: «...όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο» (ΣΤΕ 3206/83, 2993/86).

Επειδή, «κατά την έννοια των τελευταίων αυτών διατάξεων, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχομένου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα το φόρο φορολογική αρχή». (ΣΤΕ 3351/2002 Β' τμ.).

Επειδή, «λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.» (ΣΤΕ 43/2006 Β' τμ. 4352/1995, 684/1989).

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 3351/2002).

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

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

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

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

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

Επειδή, για την επιβολή φόρου δωρεάς κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001, θα πρέπει αφενός να υφίσταται παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου (κινητού πράγματος) και αφετέρου, η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε δικαιολογητικά/έγγραφα προς αιτιολόγηση τόσο των υπό κρίση πιστώσεων όσο και των λογιστικών διαφορών, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται και προσκομίζει τα κάτωθι:

Ως προς τον 1^α ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Ο έλεγχος απέρριψε τη δαπάνη που πραγματοποιήθηκε με το με αριθμό/14-04-2018 Τιμ.Πώλησης (απαλλ) και πρόσθεσε την αξία του στις λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2018, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το σχετικό παραστατικό.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν κατέστη δυνατό να βρει το σώμα του συγκεκριμένου παραστατικού στο αρχείο του, απευθύνθηκε στην εκδότρια εταιρεία, η οποία τον ενημέρωσε ότι, λόγω λογισμικού στα έτη που μεσολάβησαν, αδυνατούσε να ανακτήσει το συγκεκριμένο παραστατικό. Ωστόσο, του παρείχε αντίγραφο της «Συγκεντρωτικής αναφοράς παραστατικών πωλήσεων», το οποίο και προσκομίζει.

Επειδή, ο έλεγχος δεν προσέθεσε την αξία του υπό κρίση φορολογικού παραστατικού στις λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2018, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 1^β ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με την πίστωση ύψους 600,00€ που πραγματοποιήθηκε την 04-08-2017, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά επιστροφή ποσού που είχε δανείσει άτοκα στον φίλο και κουμπάρο του, Νικόλαο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του Νικολάου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τον ισχυρισμό του, ήτοι ότι είχε χορηγήσει άτοκο δάνειο στον Νικόλαο.

Επειδή, κατά το Ν 4987/2022 , μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η

προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣΤΕ 5292/2013, ΣΤΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με τις κάτωθι πιστώσεις, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από τη στοιχηματική εταιρεία Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 16-11-2023 «Βεβαίωση Αναλήψεων από Ηλεκτρονικό Λογαριασμό Παίκτη», καθώς και την από 04-01-2024 «Βεβαίωση Δραστηριότητας Ηλεκτρονικού Λογαριασμού Παίκτη».

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
140	21/12/2017	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ VIVA WALLET PAY OUT	900,00

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
4	05/01/18	ALPHA BANK 52750	VIVA WALLET PAY OUT	500
83	16/05/18	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.200,00
113	18/07/18	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.600,00
147	24/09/18	EUROBANK 34686	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΡΟΟ 331573152	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2018				4.300,00

Επειδή, από την προσκομιζόμενη από 04-01-2023 βεβαίωση της στοιχηματικής εταιρίας «..... Ltd» και ειδικότερα από το παράρτημα 3, «Αναλήψεις από Ηλ.Λογαριασμό Παίκτη» προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε τις παρακάτω αναλήψεις:

Ωρα Αιτήματος Ανάληψης	Ποσό Ανάληψης (€)	Μέθοδος Πληρωμής	Τράπεζα	IBAN
2017-12-16T20:50:53.673	900,00	Viva Wallet	null	null
2018-01-01T17:12:51.830	500,00	Viva Wallet	null	null
2018-05-14T07:57:59.977	1.200,00	Viva Wallet	null	null

2018-07-15T17:19:31.867	1.600,00	Viva Wallet	null	null
2018-09-24T05:36:35.020	1.000,00	Safe Charge	Eurobank Ergasias SA	GR80026045900.....

Επειδή, από την προαναφερθείσα βεβαίωση επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ο οποίος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κάτωθι πίστωση ύψους 40.000,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο, αποτελεί έσοδα προηγούμενων ετών που διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται και προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα από το έτος 2006 έως το έτος 2016, σύμφωνα με τον οποίο προκύπτει κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς ανάλωση ύψους 115.036,21€. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, που συνέταξε ο έλεγχος, δεν περιλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου και συνεπώς δεν μπορεί να διαπιστώσει την ορθότητά του.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ
10	10/1/2017	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	40.000,00	31.933,73

Επειδή, ο έλεγχος υπολόγισε το διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τα πραγματικά δεδομένα, ήτοι πραγματικά εισοδήματα και πραγματικές δαπάνες και διαπίστωσε ότι κατά την 31-12-2016 δεν είχε αναλωθεί ποσό ύψους 24.418,97€. Επιπλέον, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου προέκυψε ότι κατά την 01-01-2017 το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών ήταν 16.352,70€. Συνεπώς, από το ποσό που δεν είχε αναλωθεί (24.418,97€) αφαιρέθηκε το ποσό που βρίσκονταν εντός του τραπεζικού συστήματος (16.352,70€) και το υπόλοιπο αποτελεί το διαθέσιμο εις χείρας του προσφεύγοντα για πίστωση στο λογαριασμό του (8.066,27€).

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα, κατά τον προσδιορισμό των πραγματικών εισοδημάτων, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη στη χρήση 2012 ποσό ύψους 110.000,00€ προερχόμενο από επισκευαστικό δάνειο, το οποίο δεν κατανάλωσε όλο στην ανακαίνιση του σπιτιού του.

Επειδή, ο έλεγχος από τα δεδομένα των εισοδημάτων και των πραγματικών δαπανών όπως απεικονίζονται στις φορολογικές δηλώσεις ετών 2005 έως 2016, τα δεδομένα του συστήματος «TAXIS» για τους καταβληθέντες φόρους, τις πληροφορίες/στοιχεία που απέστειλε ηλεκτρονικά η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ.

1033/2014, σχημάτισε νέο Πίνακα με το Πραγματικό Διαθέσιμο Κεφάλαιο - Μετρητά ετών 2005 έως και 2016 που δύναται ο ελεγχόμενος να έχει εις χείρας του, ως ακολούθως:

Πραγματικά εισοδήματα

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΜΙΣΘΩΤΕΣ		ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡ.ΔΡΑΣΤ		ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΘ		ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΦΟΡΟΛΗΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		ΠΩΛΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΔΑΝΕΙΑ		ΑΦΕΚ (ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ)		ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΤΗΣΙΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ
	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	
2005	0,00	0,00	13.206,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.206,24
2006	0,00	0,00	17.608,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17.608,32
2007	14.841,98	0,00		0,00	0,00	0,00	1.520,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16.362,76
2008	16.769,67	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.974,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	24.744,44
2009	17.175,39	0,00	0,00	7.554,00	0,00	0,00	13.053,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	37.782,44
2010	16.571,29	0,00	0,00	16.680,12	0,00	0,00	8.629,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41.880,72
2011	19.041,23	0,00	0,00	11.295,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	30.336,30
2012	0,00	0,00	14.323,12	12.939,48	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27.262,60
2013	0,00	0,00	16.233,25	9.206,83	42,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.482,36
2014	0,00	0,00	15.945,72	1.528,86	85,25	0,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17.560,37
2015	0,00	0,00	44.991,91	6.280,55	40,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	51.312,61
2016	0,00	0,00	17.852,63	2.535,45	9,73	0,00	0,00	0,00	10.500,00	10.500,00	291,08	0,00	41.688,89

Πραγματικές δαπάνες

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ Ε1		ΕΛΑΧΙΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ		ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ		ΑΓΟΡΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ		ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒ ΔΑΝΕΙΟΥ		ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ,ΤΚ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΛ 1033/2014 (ΑΣΦΑΛΕΙΕΣ, ΤΗΛΕΦΩΝΑ, ΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ)		ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
2005	1.706,39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45,00	0,00	0,00	0,00	1.751,39
2006	1.756,21	0,00	0,00	0,00	17.608,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19.364,53
2007	0,00	0,00	1.500,00	0,00	6.139,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	451,21	0,00	0,00	0,00	8.090,59
2008	0,00	0,00	1.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.489,76	0,00	41,77	0,00	0,00	0,00	3.031,53
2009	1.832,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.464,20	0,00	0,00	277,49	0,00	0,00	3.574,09
2010	19.557,97	1.891,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	731,83	0,00	0,00	22.181,00
2011	5.762,46	1.052,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.903,38	0,00	2.050,39	1.434,07	13.203,20
2012	13.823,70	3.609,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.452,22	3.490,16	64,52	0,00	3.585,72	1.203,22	33.229,20
2013	11.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.900,00	12.900,00	7.437,26	3.486,96	2.839,85	0,00	6.457,44	1.255,06	58.276,57
2014	0,00	0,00	1.500,00	1.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.587,96	3.486,97	12.721,85	148,04	6.936,00	4.140,29	38.021,11
2015	0,00	0,00	1.500,00	1.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.548,07	3.486,96	6.667,51	148,04	7.105,77	4.028,47	32.984,82
2016	0,00	0,00	1.500,00	1.500,00	0,00	0,00	27.676,80	6.919,20	11.325,73	3.488,97	21.924,77	148,04	7.629,18	5.234,13	87.346,82

Το διαθέσιμο εισόδημα, σύμφωνα με τον έλεγχο, προκύπτει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΤΗΣΙΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΕΤΗΣΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
-------	---------------------------------------	---	---	--

2005	13.206,24	1.751,39	11.454,85	11.454,85
2006	17.608,32	19.364,53	-1.756,21	9.698,64
2007	16.362,76	8.090,59	8.272,17	17.970,81
2008	24.744,44	3.031,53	21.712,91	39.683,72
2009	37.782,44	3.574,09	34.208,35	73.892,07
2010	41.880,72	22.181,00	19.699,72	93.591,79
2011	30.336,30	13.203,20	17.133,10	110.724,89
2012	27.262,60	33.229,20	-5.966,60	104.758,29
2013	25.482,36	58.276,57	-32.794,21	71.964,08
2014	17.560,37	38.021,11	-20.460,74	51.503,34
2015	51.312,61	32.984,82	18.327,79	69.831,13
2016	41.688,89	87.346,82	-45.657,93	24.173,20

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε την με αριθμό/2008 σύμβαση τοκοχρεολυτικού στεγαστικού δανείου ύψους 110.000,00€, με ημερομηνία 13-08-2008. Στο άρθρο 2 την εν λόγω σύμβασης αναφέρεται ότι το δάνειο θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την επισκευή-βελτίωση διαμερίσματος κείμενο στον τρίτο όροφο, στο υπ'αριθμ.43 ΟΤ της πόλης Σκύδρας, επί της οδού

Επειδή, από τα αρχεία της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωνε στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης την 01.01.2009 ένα διαμέρισμα 3^{ου} ορόφου, έκτασης 86,75 τ.μ. (κύριοι χώροι) με ψιλή κυριότητα και έτος κατασκευής 1975 (ΑΤΑΚ). Το ανωτέρω διαμέρισμα δηλωνόταν ως ανωτέρω μέχρι και το 2014. Στις 30.01.2015 υπέβαλε την με αριθ. δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 όπου φαίνεται ότι διαγράφεται η επιφάνεια οικοπέδου 140 τ.μ. με περιγραφή «Ανέγερση Σοφίτας» (ΑΤΑΚ) ενώ παράλληλα το ανωτέρω διαμέρισμα (ΑΤΑΚ) στην 31 στη Σκύδρα δηλώνεται ως 4ος όροφος 152,20τ.μ. κύριοι χώροι και βοηθητικοί 24,94 τ.μ.. Επίσης από το έντυπο περιουσιακής κατάστασης της 1^{ης} Ιανουαρίου 2015 εμφανίζεται στην οδό 31 στη Σκύδρα ένα διαμέρισμα στον 4^ο όροφο με κύριους χώρους 152,20 τ.μ. και βοηθητικούς 24,94 τ.μ. και έτος κατασκευής το 2011 (Α.Τ.ΑΚ).

Επειδή, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος και ειδικότερα στο έντυπο Ε1, ουδέποτε δηλώθηκαν δαπάνες για ανέγερση οικοδομών στον κωδικό 737 της δήλωσης. Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες δεν έχουν υπολογιστεί στις πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δε λήφθηκε υπόψη το ποσό των 110.000,00€, που αφορά δάνειο για επισκευή κατοικίας κατά τον προσδιορισμό των πραγματικών εισοδημάτων του, καθώς δε χρησιμοποιήθηκε ολόκληρο για την επισκευή της ως άνω κατοικίας.

Ωστόσο δεν αποδεικνύεται με την προσκόμιση δικαιολογητικών και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 1^ε ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με την πίστωση ύψους 1.500,00€ που πραγματοποιήθηκε την 09-07-2018, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά επιστροφή ποσού που είχε δανείσει άτοκα στον σύζυγο της αδερφής του, Γεώργιο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του Γεωργίου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τον ισχυρισμό του, ήτοι ότι είχε χορηγήσει άτοκο δάνειο στον Γεώργιο.

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 1^{στ} ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με τις κάτωθι πιστώσεις, οι οποίες από τον έλεγχο χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ
14	14/2/2017	ALPHA BANK 52750	.....	2.500,00	2.500,00
17	2/3/2017	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	.....	750,00	750,00
129	4/12/2017	ALPHA BANK 52750	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.200,00	2.200,00

και τις ακόλουθες πιστώσεις, οι οποίες αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα ως έσοδα του ιατρού του:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
29	06/04/17	EUROBANK 34686	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00	Έσοδα Ιατρού
47	22/06/17	ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00	Έσοδα Ιατρού
160	11/10/18	EUROBANK 34686	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00	Έσοδα Ιατρού

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν από τον πατέρα του, Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ο πατέρας του ήταν σε μια χρόνια δικαστική αντιδικία και ότι καταδικάστηκε στην καταβολή χρηματικού ποσού 53.685,98€. Ισχυρίζεται ότι για να διασφαλιστούν κάποια χρηματικά διαθέσιμα και για την αποφυγή της κατάσχεσης χρημάτων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του πατέρα του, πραγματοποίησε τις ανωτέρω μεταφορές χρημάτων προς τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα (υιού του).

Για τις καταθέσεις με α/α 29, 47 και 160, οι οποίες εμφανίζονται ως καταθέσεις μετρητών προσκομίσθηκαν καταθετήρια τραπέζης με ονοματεπώνυμο καταθέτη Για τις καταθέσεις με α/α 14 και 129 προσκομίσθηκε ανάλυση του τραπεζικού λογαριασμού ALPHA BANK 52750 όπου φαίνεται όνομα καταθέτη

Επίσης προσκομίσθηκε το MSG91948 εξερχόμενο έμβασμα από τον τραπεζικό λογαριασμό ΕΘΝΙΚΗ 38805 με Valeur 02/03/2017 ποσού 750,00€ με όνομα δικαιούχου και ειδοποιητήριο εισερχόμενου εμβάσματος από τον τραπεζικό λογαριασμό ΠΕΙΡΑΙΩΣ 85539 με ημερομηνία αξίας 02/03/2017 ποσού 750,00€ με όνομα δικαιούχου

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται και προσκομίζει την με αριθμό/2014 απόφαση του Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ο πατέρας του καταδικάστηκε τελεσίδικα στην καταβολή χρηματικού ποσού 53.685,98€ πλέον τόκων και εξόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων, με τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά δεν αποδεικνύει ότι τα χρήματα των προαναφερθέντων πιστώσεων είναι του πατέρα του, ο οποίος κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ήταν συνταξιούχος, ήτοι δεν προσκομίζει σχετικά παραστατικά ανάληψης από τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα του και ακολούθως κατάθεση στον δικό του τραπεζικό λογαριασμό. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με την πίστωση ύψους 5.336,88€ που πραγματοποιήθηκε από τον ΕΦΚΑ, την 02-08-2018, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελούν επιστροφή εισφορών μετά από εκκαθάριση του έτους 2017. Σύμφωνα με το νόμο Κατρούγκαλου, οι ασφαλιστικές εισφορές των

αυταπασχολούμενων συναρτήθηκαν προς το δηλωθέν εισόδημά τους. Για τον λόγο αυτό υπολογίζονταν επί του δηλωθέντος εισοδήματος του προηγούμενου έτους αυτού που αφορούσαν και, όταν υποβαλλόταν εκ μέρους του ασφαλισμένου η φορολογική δήλωση του έτους το οποίο αφορούσαν, ο ΕΦΚΑ προέβαινε σε εκ νέου εκκαθάρισή τους. Αν προέκυπτε θετική διαφορά βεβαίωνε το επιπλέον ποσό εισφορών, αν προέκυπτε αρνητική διάφορα, αυτή αποτελούσε αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό και επιστρεφόταν τραπεζικά. Αυτό ακριβώς αποτελεί το ποσό αυτό. Είναι επιστροφή από τον ΕΦΚΑ προς τον προσφεύγοντα αχρεωστήτως καταβληθέντων εκ μέρους του ασφαλιστικών εισφορών και δεν αποτελεί επιπλέον εισόδημά του.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/2018 «1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επίσης, σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές (κύριας, επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφόσον καταβληθούν, δηλαδή κατά τον χρόνο που επιβαρύνουν ταμειακά την επιχείρηση.

Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται ταμειακά ως ασφαλιστική εισφορά από 1.1 μέχρι 31.12 του τρέχοντος φορολογικού έτους, εκτός από τα ποσά προσαυξήσεων, προστίμων, κλπ. που τυχόν καταβλήθηκαν στο έτος αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του έτους αυτού.

Η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών αφορά εισφορές τρέχοντος ή παλαιότερων ετών, περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση.

Επιπρόσθετα, δεν εξετάζεται αν η πληρωμή των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, με βάση τις προθεσμίες της ασφαλιστικής νομοθεσίας.

Επισημαίνεται, ότι μπορεί να λάβει χώρα εξόφληση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης για λογαριασμό του Ε.Φ.Κ.Α από πάσης φύσεως καταβολές, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. και Α.Ε του δημοσίου τομέα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014. Στις περιπτώσεις αυτές η εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης, για λογαριασμό του ΕΦΚΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014, εξισώνεται με την ταμειακή καταβολή, δηλαδή την άμεση καταβολή χρηματικών ποσών για την κάλυψη ασφαλιστικής δαπάνης. Επίσης, η παρακράτηση αυτή για εξόφληση ασφαλιστικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την εν γένει φορολογική μεταχείριση των ποσών αυτών.

5. Από τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) εκδίδονται ετησίως και αναρτώνται διαδικτυακά βεβαιώσεις καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών για φορολογική χρήση που αφορούν το προηγούμενο φορολογικό έτος και περαιτέρω, κάθε έτος πραγματοποιείται εκκαθάριση των ασφαλιστικών εισφορών του προηγούμενου έτους με βάση τα επικαιροποιημένα οικονομικά στοιχεία που διαθέτει ο ΕΦΚΑ με συνέπεια, να προκύπτει για τον ασφαλισμένο χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική εκκαθάριση.

6. Ενόψει των ανωτέρω, η ταμειακή καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο από το έτος που αφορούν, συνεπεία της εκκαθάρισης, επηρεάζει τα φορολογικά αποτελέσματα του έτους μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η καταβολή. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις συμψηφισμού πιστωτικού υπόλοιπου με ασφαλιστικές εισφορές επόμενου έτους καθόσον ο συμψηφισμός αυτός εξομοιώνεται με καταβολή, κατά το μέρος που εξοφλεί ασφαλιστικές εισφορές του έτους αυτού.

7. Ειδικά, στις περιπτώσεις που νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπεριέλαβαν τις καταβληθείσες εισφορές του έτους 2018 οι οποίες αφορούσαν το προηγούμενο έτος, στα φορολογικά αποτελέσματα του έτους 2017, δεν απαιτείται να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Επισημαίνεται, όμως, ότι για τα ποσά αυτά δεν θα εφαρμοσθούν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο της παρούσας και επομένως δεν θα ληφθούν υπόψη στη δήλωση φορολογικού έτους 2018, καθόσον διαφορετικά θα προέκυπτε θέμα διπλής έκπτωσης της ασφαλιστικής δαπάνης.».

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα διευκρινιστική εγκύκλιο και με δεδομένη τη συντέλεση ήδη της έκπτωσης της ασφαλιστικής δαπάνης στο προηγούμενο έτος από αυτό της επιστροφής, η οποία καταβλήθηκε αχρεώστητα από τον ασφαλισμένο και του επιστρέφεται, στην

περίπτωση αυτή το ποσό της επιστροφής θα πρέπει να εγγραφεί στα φορολογικά βιβλία του φορολογικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιείται η εκκαθάριση, με αρνητικό πρόσημο.

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2018 και μετά τη διενέργεια εκκαθάρισης από τον ΕΦΚΑ για το φορολογικό έτος 2017, προέκυψε για τον προσφεύγοντα επιστροφή ασφαλιστικών εισφορών ύψους 5.336,88€, οι οποίες καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα με κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό την 02-08-2018.

Επειδή, από τα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα προέκυψε ότι δεν καταχωρήθηκε η εν λόγω επιστροφή αφαιρετικά από το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών κατά το φορολογικό έτος 2018 και ορθά η φορολογική αρχή αντιμετώπισε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά.

Ως προς τον 1^η ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Αναφορικά με την πίστωση ύψους 20.000,00€ που πραγματοποιήθηκε στις 19/10/2017, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα του Εθνικής Τράπεζας με αριθμό GR1101104730000....., , προς τον δικό του τραπεζικό λογαριασμό.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
114	19/10/2017	EUROBANK GR800260.....	.....	20.000,00	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΑΤΕΡΑ ΤΟΥ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ				20.000,00	

Ο πατέρας του, την 17-10-2017 εισέπραξε το ποσό των 75.401,75€ μετά από χρόνια και σφοδρή δικαστική διαμάχη με το Δήμο Σκύδρας.

Ωστόσο, ο πατέρας του ήταν σε μια χρόνια δικαστική αντιδικία και καταδικάστηκε στην καταβολή χρηματικού ποσού 53.685,98€. Ισχυρίζεται ότι για να διασφαλιστεί το ως άνω χρηματικό ποσό και για την αποφυγή της κατάσχεσης χρημάτων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του πατέρα του, πραγματοποίησε μεταφορά ποσού 20.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό του Δημητρίου του Γεωργίου (εγγονός του), μεταφορά ποσού 20.000,00€ στην (κόρη του) και μεταφορά ποσού 20.000,00€ στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό δεν αποτελεί δωρεά, καθώς δεν του ανήκει και δε σχετίζεται με τον ίδιο. Αργότερα μάλιστα το ποσό αυτό ρευστοποιήθηκε για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του πατέρα του, ύψους 37.580,62€. Το εν λόγω ποσό αποπληρώθηκε με την καταβολή του ποσού των 12.526,80€ ($12.526,80\text{€} \times 3 = 37.580,40\text{€}$) από τον καθένα από τους Δημήτριο του Γεωργίου, Θεοδούλα και τον προσφεύγοντα.

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι και ο ίδιος συνδικαιούχος στον με αριθμό GR11011047300..... τραπεζικό λογαριασμό Εθνικής Τράπεζας. Συνεπώς, η πίστωση του ποσού των 20.000,00€ συνιστά μεταφορά μεταξύ των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν δικαιολογείται η αντιμετώπισή του ως δωρεά από τον πατέρα του.

Επειδή, από το ηλεκτρονικό αρχείο του TAXIS προκύπτει η εξόφληση του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Καλαϊτζόγλου Κυριάκου (πατέρα του προσφεύγοντα), ύψους 37.580,62, ως εξής:

Κινήσεις	Είδος Κίνησης	Ημ/νία Κίνησης	Παραστατικό	Ποσό	Ημ/νία Ισχύος
ΒΕΒΑΙΩΣΗ		13/07/2018	4631/2018/82086	37.580,62	13/07/2018
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΒΕΒ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		23/07/2018	4631/238/2018/37434	12.526,87	23/07/2018
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΒΕΒ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		27/09/2018	4631/238/2018/81082	12.526,87	27/09/2018
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΡΥΘ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		05/12/2018	4631/239/2018/26969	1.072,72	05/12/2018
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΡΥΘ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		29/01/2019	4631/239/2019/1361	1.072,72	29/01/2019
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΡΥΘ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		28/02/2019	4631/239/2019/3689	1.072,72	28/02/2019
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΡΥΘ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		28/03/2019	4631/239/2019/5510	1.072,72	28/03/2019
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΡΥΘ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		25/04/2019	4631/239/2019/7450	1.072,72	25/04/2019
ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΡΥΘ. ΤΡΑΠΕΖΩΝ		29/05/2019	4631/239/2019/9708	1.072,72	29/05/2019
ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ		18/06/2019	4631/280/2019/1751	6.436,29	02/01/2019

Επειδή, παρατηρούμε ότι υπάρχουν δυο καταβολές των 12.526,87€ έκαστη στις 23/7/2018 και 27/9/2018. Το υπόλοιπο ποσό της οφειλής είχε ρυθμιστεί, καταβλήθηκαν έξι δόσεις της ρύθμισης των 1.072,72€ και πραγματοποιήθηκε ένας συμψηφισμός ύψους 6.436,29€. Ο συμψηφισμός προέρχεται με την επιστροφή φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του, συνολικού ποσού 13.437,95€ (ΑΦΕΚ/2019), από τα οποία 6.436,29€ συμψηφίστηκαν με την ανωτέρω οφειλή και 7.001,66€ επεστράφηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό Εθνικής Τράπεζας.

Επειδή, από το συνδυασμό του ανωτέρω πίνακα χρέους με τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα δικαιολογητικά, προκύπτει ότι οι δυο καταβολές των 12.526,87€ έκαστη πραγματοποιήθηκαν από τις αδελφές του προσφεύγοντα, και Δεν αποδεικνύεται ποιος κατέβαλε τις έξι δόσεις που καταβλήθηκαν έναντι ρύθμισης.

Επειδή, είναι γνωστή τόσο η προέλευση των χρημάτων (χρήματα που ανήκαν στον πατέρα του προσφεύγοντα) όσο και το πρόσωπο που διενήργησε την πίστωση (ο πατέρας του προσφεύγοντα), ο ισχυρισμός ότι η υπό κρίση πίστωση αποτελεί μεταφορά μεταξύ των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν πρέπει να θεωρηθεί ως δωρεά, απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού στον τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο πιστώνεται το ποσό των 20.000,00€ μοναδικός διακιούχος είναι ο προσφεύγων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, είναι εμφανής η πηγή προέλευσης της συγκεκριμένης πίστωσης, καθώς η υπό κρίση πίστωση πραγματοποιήθηκε από τον πατέρα του προσφεύγοντα,

Επειδή, ο προσφεύγων συνδέεται με τον καταθέτη της υπό κρίση πίστωσης (.....) με ιδιαίτερο οικογενειακό-συγγενικό δεσμό, αυτόν του πατέρα και του υιού.

Επειδή, η οικονομική κατάσταση του πατέρα του προσφεύγοντα κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ήταν τέτοια που του επέτρεπε να πραγματοποιήσει την εν λόγω πίστωση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την επιστροφή του ποσού, αν και έχει παρέλθει μακρότατο χρονικό διάστημα. Συνεπώς, λόγω της στενής συγγενικής σχέσης, για το εν λόγω ποσό συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί εφαρμογής Δωρεάς χωρίς την τήρηση κάποιου τύπου (δωρεά άτυπη) του άρθρου 34 του ν. [2961/2001](#) (Κώδικας Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών), και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε θα έπρεπε να κληθεί για να αιτιολογήσει τις κάτωθι πιστώσεις, καθώς αυτές αποτελούν μικρά ποσά.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
195	3/12/2018	EUROBANK 34686	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB GR5402604590.....	108,00
198	10/12/2018	EUROBANK 34686	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΡΟΙ	50,00
209	31/12/2018	EUROBANK 89024	CREDIT CARDS ENTRY ΚΩΔ:0021840426 ΗΜ:2018-12-31	9,92

Επειδή, η έννοια «μικρά ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με τις ιδιότητες και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, η περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ. Δεν ισχύει ενιαίο κριτήριο για όλες τις περιπτώσεις και για όλες τις συναλλαγές, καθώς εναπόκειται στην πραγματική κρίση του ελέγχου αν οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογία που παρείχε ο ίδιος ο προσφεύγων στον έλεγχο, οι πιστώσεις ύψους 50,00€ την 10-12-2018 και 9,92€ την 31-12-2018 αποτελούν έσοδα του ιατρείου

μέσω POS και ως τέτοια λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Επιπλέον, για την πίστωση του ποσού των 108,00€ την 03-12-2018, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αποτελεί μεταφορά από δικό του λογαριασμό τράπεζας EUROBANK με IBAN GR5402604590..... Ωστόσο, από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι δικαιούχος του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού, ούτε ο προσφεύγων προσκόμισε διακιολογητικά που να το αποδεικνύουν.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και φόρου δωρεάς, αναγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού και δημοσίου δικαίου, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους :

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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 διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

- 1)Την τροποποίηση της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.
- 2)Την τροποποίηση της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.
- 3)Την επικύρωση της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017
- 4) Την επικύρωση της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018
- 5)Την επικύρωση της με αριθμό/13-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς-γονικής παροχής Ν 2961/2001

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ./13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	10.595,21	58.013,64	57.113,64	46.518,43
	συζύγου	3.799,93	3.799,93	3.799,93	0,00
Πιστωτικό ποσό φόρου		1.955,95			1.955,95
Χρεωστικό ποσό φόρου			13.074,56	12.777,56	12.777,56
Προκαταβολή φόρου		1.851,08	1.851,08	1.851,08	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022			7.515,26	7.366,76	7.366,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			3.013,24	2.945,74	2.945,74
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή		1.195,13	26.754,14	26.241,14	25.046,01

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

2) Υπ'αριθμ...../13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	13.442,06	31.186,50	26.886,50	13.444,44
	συζύγου	3.794,71	3.794,71	3.794,71	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου		666,68	5.617,29	4.198,29	3.531,61
Προκαταβολή φόρου		2.252,72	2.252,72	2.252,72	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022			2.475,31	1.765,81	1.765,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		31,73	1.013,17	733,66	701,93
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο φόρων για καταβολή		4.251,13	12.658,49	10.250,48	5.999,35

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

3) Υπ' αριθμ...../13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2.093,73€	0,00€	0,00€

4) Υπ' αριθμ...../13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή		168,74€	168,74€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	11.973,90€	0,00€	0,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

5) Υπ' αριθμ...../13-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους φορολογίας 2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	3.000,00€	3.000,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

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

Η προϊσταμένη του Τμήματος
Α7-Επανεξέτασης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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