



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.6.2024

Αριθμός απόφασης: 1842

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες
διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής
Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου
63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή),
καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της
Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον
τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και
αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς
προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3.Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου,οδός αρ....., κατά:

α) της με αριθμό/19.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και

β) της με αριθμό/19.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 17.1.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Τα με αριθμ./03.06.2024 και/11-6-2024 συμπληρωματικά υπομνήματα του προσφεύγοντος.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθ./19-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 471.125,61 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 565.350,73 € λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό **1.036.476,34 €**.

Β) Με την με αριθ./19-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 59.925,98€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 71.911,18 € λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό **131.837,16 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 17.1.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συνετάγη κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθ./13.9.2023 εντολής ελέγχου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αιτία του ελέγχου υπήρξε το υπ' αρ. πρωτ.-νδ-11-06-2023 πληροφοριακό Δελτίο που έλαβε η Υπηρεσία με θέμα: Το εν λόγω πληροφοριακό Δελτίο

αφορά έρευνα του Τμήματος που υπάγεται στο της Ελληνικής Δημοκρατίας. Αποτελεί έγγραφο με χαρακτήρα «ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΥ». Σύμφωνα με την από 01/06/2023 Έκθεση Παράθεσης Οικονομικών Στοιχείων, της Οικονομικής Αστυνομίας, εντοπίστηκαν στον ελεγχόμενο, ποσά καταθέσεων τα οποία χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών ή η αιτία καταβολής τους, με δεδομένο ότι δεν υποβλήθηκαν φορολογικές δηλώσεις για τα κρινόμενα έτη. Παράλληλα, η Οικονομική Αστυνομία διενήργησε έρευνα και στην εταιρεία με ΑΦΜ, με έδρα στον Αττικής επί της οδού αρ. και κύρια δραστηριότητα το, το χρονικό διάστημα 2008-2015. Όπως προκύπτει το ανωτέρω νομικό πρόσωπο στο οποίο βάσει του υποσυστήματος ΝΕΟ ΤΑΞΙΣ- είναι ο προσφεύγων, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα έτη 2008 έως σήμερα.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε Έλεγχος Προσαύξησης Περιουσίας από Άγνωστη ή Μη Διαρκή ή Παράνομη Πηγή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, της με αριθμό ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 5-11-2015 με θέμα: Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και της ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: Διευκρινίσεις για θέματα Ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Σε πρώτο στάδιο αποτυπώθηκαν από τον Έλεγχο οι Περιουσιακές Καταστάσεις του Ελεγχόμενου και οι μεταβολές.

Σε δεύτερο στάδιο το 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής διενήργησε Έλεγχο στα υπόλοιπα και στις κινήσεις πάσης φύσεως χρηματοοικονομικών προϊόντων/λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα κρινόμενα έτη. Ο Έλεγχος διενεργήθηκε βάσει του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.).

Ο έλεγχος με το με αρ.πρωτ..... ΕΞ 2023/31-10-2023 αίτημα του αρ.14 του Ν.4987/2022, ζήτησε από τον ελεγχόμενο να παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις που βρέθηκαν στους τραπεζικούς και χρηματοοικονομικούς του λογαριασμούς ανά α/α συναλλαγής και ανά έτος, από τις οποίες θα προέκυπτε η πηγή και η αιτία των καταθέσεων, καθώς και ότι τα διακινηθέντα ποσά έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, προκειμένου να μην φορολογηθούν, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του αρ.48 ν.2238/1994 ως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Επίσης ζητήθηκαν πλήρη αντίγραφα των συμβολαίων αγοραπωλησίας ακίνητης περιουσίας αλλά και οι υποβληθείσες περιουσιακές καταστάσεις για τα υπό κρίση έτη. Ωστόσο, αν και παρήλθε η σχετική προθεσμία του κοινοποιηθέντος σχετικού αιτήματος του Ελέγχου, και στη συνέχεια ακόμα και ο χρόνος παράτασης που αιτήθηκε και πήρε ο προσφεύγων, δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση από την πλευρά του στο σχετικό Αίτημα του Ελέγχου ούτε ως προς τις υπό διευκρίνηση καταθέσεις, ούτε ως προς την προσκόμιση συμβολαίων ακίνητης περιουσίας.

Ο Έλεγχος του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής στη συνέχεια προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη του προσφεύγοντος με βάση τις διατάξεις του αρ. 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 (Γενικές Διατάξεις) και με βάση τις διατάξεις του αρ. 16 του ν.2238/1994, ως ίσχυε στις Ελεγχόμενες Χρήσεις. Με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε

και ισχύει για τα φορολογικά έτη 2008-2009, λαμβάνονται υπόψη ως φορολογητέα ύλη τα μεγαλύτερα αποτελέσματα, ήτοι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.2238/1994	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΤΟΥ Ν.2238/1994	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2008	1.198.476,52 ευρώ	2.900,00 ευρώ	1.198.476,52 ευρώ
2009	173.627,46 ευρώ	2.900,00 ευρώ	173.627,46 ευρώ

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθμό/19-12-2023 σημείωμα διαπιστώσεων του αρ. 28 ΚΦΔ, στο οποίο αναλυτικά αναφέρονται τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς και ο υπ' αρ./19-12-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2008 και ο με αρ./19-12-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2009, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο νομοτύπως ηλεκτρονικά την 20-12-2023 προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου υποβάλλοντας εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους σχετικό υπόμνημα. Ο φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω σημείωμα υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αρ.πρωτ. ΕΙΣ...../09-01-2024 ΠΔ Υπόμνημά του, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής, το οποίο ο έλεγχος απέρριψε, προσδιόρισε τα οριστικά αποτελέσματα των ελεγχόμενων περιόδων και προέβη στην έκδοση και ηλεκτρονική κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη ορθής κοινοποίησης. Όπως εσφαλμένως, οι οριστικές καταλογιστικές πράξεις, μετά της οικείας εκθέσεως ελέγχου, επιδόθηκαν στην ταχυδρομική θυρίδα της οικείας του, παρά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 5 ΚΦΔ και δίχως, αφενός, η Φορολογική Αρχή να επικαλείται και πολλώ μάλλον αποδεικνύει τυχόν αδυναμία επιδόσεως με άλλον από τους προβλεπόμενους στις περιπτώσεις α και β της παρ. 2 του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ. τρόπους [π.χ. με συστημένη επιστολή ή ηλεκτρονικά], σε κάθε περίπτωση δε και κατά παράβαση των περί επιδόσεως διατάξεων του Κ.Δ.Δ., οι οποίες σε κάθε περίπτωση εφαρμόζονται εξαιρετικώς και μόνον εφ' όσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με έναν από τους άλλους προβλεπόμενους τρόπους, τελώντας δε σε γνώση της ότι εγείρεται ο κίνδυνος να μην λάβει γνώση των κοινοποιούμενων εγγράφων και δίχως να επιδεικνύεται μέριμνα για την ανεύρεσή του, με αποτέλεσμα να καθίσταται παράνομη και άκυρη η ως άνω κοινοποίηση και, συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.
- Ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής.

- Το σύνολο των φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων αφορά σε κάθε περίπτωση σε ποσά, νομίμως και στο ακέραιο φορολογηθέντα, προέρχονται δε ως επί το πλείστον από εταιρείες συμφερόντων του, ως και από οικογενειακά εισοδήματα, κατά το συνήθως δε συμβαίνουν στην εποχή εκείνη χρησιμοποιούνταν οι προσωπικοί λογαριασμοί (των πραγματικών δικαιούχων/νομίμων εκπροσώπων εταιρειών) για τις εταιρικές συναλλαγές.

Ο προσφεύγων σε συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής του υπέβαλε το με αριθμ. πρωτοκόλλου/03.06.2024 υπόμνημα με συνημμένο αρχείο excel (αρχείο καταθέσεων και αναλήψεων), όπου, εμφανίζονται όλες οι επίμαχες πιστώσεις, για τα έτη 2008 και 2009 όπως αυτές αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και στη στήλη «αιτιολόγηση» έχει αναγραφεί η πηγή προελεύσεως εκάστης πιστώσεως. Ειδικότερα ως προς την αιτιολόγηση της προέλευσης των επίμαχων πιστώσεων για τα έτη 2008 και 2009 προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μέρος των πιστώσεων προέρχεται από είσπραξη μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην εταιρεία με την επωνυμία «.....». Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζεται ο δημοσιευμένος ισολογισμός της εταιρείας της 31.12.2007 (ΦΕΚ 9566/3-8-2009), ως και αντίγραφο του από 12.6.2007 πρακτικού της Έκτακτης Γ.Σ. της Εταιρείας.
- Μέρος των πιστώσεων προέρχονται από ανάληψη μετρητών χρημάτων, που έλαβε χώρα από τον υπ' αριθμ. της Τράπεζας, που τηρούσε η εταιρεία συμφερόντων του, στις 1.4.2008 και αφορά σε είσπραξη μέρους μερισμάτων. (Προσκομίζεται και αντίγραφο του εντάλματος πληρωμής του ποσού των 300.000,00 Ευρώ της).
- Μέρος των πιστώσεων προέρχονται από ανάληψη χρημάτων, που έλαβε χώρα στις 29.2.2008 από τον υπ' αριθμ. GR..... που τηρούσε ο ίδιος στην, ποσού ύψους 300.000,00 Ευρώ. Της εν λόγω αναλήψεως προηγήθηκε η κατάθεση στον ως άνω λογαριασμό ισόποσης επιταγής, εκδόσεως του κ., λόγω χορηγήσεως χρηματικής διευκολύνσεως (δανείου) από τον τελευταίο προς τον προσφεύγοντα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζεται η από 22.2.2008 τραπεζική εντολή περί αναλήψεως του ποσού των 300.000,00 Ευρώ από τον λογαριασμό του κ. και εκδόσεως τραπεζικής επιταγής εις διαταγήν του (.....). Επίσης υπέβαλε και το με αριθμ...../11-06-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο συνυπέβαλε την με αριθμ...../2013 πρωτόδικη δικαστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία γίνεται αποδεκτή η αγωγή του κ. κατά του προσφεύγοντος για εξόφληση ποσού 300.000, ευρώ που είχε δανείσει ο τελευταίος στον προσφεύγοντα.
- Μέρος των πιστώσεων αφορούν σε εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της εταιρείας συμφερόντων του, λόγω αδυναμίας χρησιμοποίησης των εταιρικών λογαριασμών της Εταιρείας υπό τον κίνδυνο επιβολής κατασχέσεως, δεδομένου ότι η τελευταία είχε φορολογικές οφειλές.

- μέρος πιστώσεων επ' ουδενί δεν αφορούν σε ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά αφορούν σε είσπραξη ενοικίων όπως αποδεικνύεται αφ' ενός από την αιτιολογία κι αφ' ετέρου από τον επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ (ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. [.....]

5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α'30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994),ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην απόφαση **ΠΟΛ 1095/2011** με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010», ορίζεται:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping,

πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου

εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν.4174/2013 (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα «Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα

στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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

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

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017 , 884/2016 , 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017 , 884/2016 , 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής,

γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

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

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

5.2. Υπενθυμίζεται ότι για τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου ισχύει το άρθρο 44 του Ν.4141/2013 και τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο.

5.3. Το υπερβάλλον τίμημα από μεταβίβαση ακινήτου το οποίο διαπιστώνεται ως τέτοιο από τον έλεγχο και δηλώνεται από τον πωλητή με συμπληρωματικό συμβόλαιο ανεξάρτητα από τον χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι με την υποβολή του συμπληρωματικού συμβολαίου είναι γνωστή η πηγή προέλευσης και το υπερβάλλον τίμημα είτε έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί. Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και αν δεν συνταχθεί συμπληρωματικό συμβόλαιο, εφόσον από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν μη δηλωθέν τίμημα μεταβίβασης ακινήτου (όπως, ενδεικτικά, η ταυτόχρονη ή σχεδόν ταυτόχρονη με το συμβόλαιο μεταβίβαση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό του πωλητή από τον αγοραστή ή η ύπαρξη επιταγών). Κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση - ιδιοκατοίκηση ακινήτου σύμφωνα με τις παρ. 1 και παρ. 3 του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 , λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου ως οικοδομή, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου των στεγασμένων επιφανειών και δεν λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα υψούν, το οικόπεδο ή το αγροτεμάχιο. (σχετ. το/30.05.1994 έγγραφό μας).

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

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

6.....».

Επειδή με το με Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ΕΞ 2015 έγγραφο της Διοίκησης μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«...8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

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

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

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

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

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 .».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 5 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή περαιτέρω, στην αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο άρθρο 5 «Κοινοποίηση πράξεων», ορίζεται : «Με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ. παρατηρείται έλλειψη προσωπικού εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο- βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015». Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού, εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1188/2011 με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2756/11-10-2012) ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ.

Επειδή , σύμφωνα με την ΠΟΛ 1043/06-03-2018 με ΘΕΜΑ: <<Τροποποίηση της ΠΟΛ.1188/6-9-2011 (1993 Β/8.9.2011) Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «Επίδοση καταλογιστικών πράξεων φορολογικών και τελωνειακών αρχών μέσω των Δικαστικών Επιμελητών», όπως ισχύει, στο άρθρο 1 ορίζεται ότι :

«Το άρθρο 1 της αριθ. ΠΟΛ.1188/6-9-2011 (Β 1993) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών τροποποιείται, ως κατωτέρω: α) Η παράγραφος 1 αυτού αντικαθίσταται, ως εξής: «1) Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη

καταλογισθέν ποσόν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζουν, ότι:
«Άρθρο 44.

3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.

Άρθρο 48. Όργανα - Παραγγελία 2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.

Άρθρο 50. Προς ιδιώτες : « ... 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.. ».

Άρθρο 55. Θυροκόλληση

Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μίερους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

Άρθρο 56. Έκθεση 1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης.

Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

Άρθρο 57. Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.....».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1249/1-12-2014 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής -υπερήμερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)», ορίζεται:

«...Δ. Οσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από του συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.

Προκειμένου να είναι έγκυρη η επίδοση, όταν η παράδοση του επιδοτέου εγγράφου γίνεται κατά περίπτωση σε σύζυγο ή σύνοικο κ.λ.π. είτε σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π., προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, δηλαδή να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από την οικία ή το κατάστημα κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η επίδοση (δηλαδή ο ίδιος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού) και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία, μαζί με το όνομα και τη ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο ως συζύγου ή συνοίκου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτη, υπαλλήλου κ.λ.π. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που το επιδοτέο έγγραφο παραδίδεται σε σύνοικο μεν, αλλά όχι συγγενή ή υπηρέτη θα πρέπει στην έκθεση επίδοσης να βεβαιώνεται ότι στην κατοικία εκείνου προς τον οποίο απευθύνεται η επίδοση δεν βρέθηκαν σύνοικοι συγγενείς ή υπηρέτες του.

Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση.

Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της

κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.....13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημιονεύει . τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση.... »

Επειδή με την υπ' αριθμόν 529/2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου κρίθηκε ότι : «...σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του Κ. Φ.Δ., ...το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη του ότι οποιοσδήποτε τρόπος κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων, από τους προβλεπόμενους στη σχετική διάταξη, επιλεγεί από την φορολογική αρχή είναι νόμιμος. Τούτο δε διότι, κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων η χρήση του όρου «μόνο εφόσον» συνιστά έντονη υπόδειξη του νομοθέτη προς τη φορολογική αρχή να προβεί, για δημοσιονομικούς λόγους (εξοικονόμηση δαπανών και ανθρώπινου δυναμικού) σε κοινοποιήσεις με ηλεκτρονικά μέσα ή με συστημένη επιστολή, όχι όμως επί ποινή ακυρότητας της επίδοσης σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αν δεν ακολουθηθεί η εν λόγω σειρά».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2008 και 2009, κατόπιν του διαβιβασθέντος στην αρμόδια ελεγκτική αρχή πληροφοριακού Δελτίου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, που αφορούσε σε έρευνα του τμήματος Προστασίας Οικονομίας σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα ποσά καταθέσεων τα οποία έχριζαν περαιτέρω διερεύνησης κι ως εκ τούτου εκδόθηκε η σχετική εντολή ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματική πηγή προέλευσης αυτών ή η αιτία καταβολής τους, με δεδομένο ότι δεν υποβλήθηκαν φορολογικές δηλώσεις για τα κρινόμενα έτη. Παράλληλα, η Οικονομική Αστυνομία διενήργησε έρευνα και στην εταιρεία με ΑΦΜ με έδρα στον Αττικής επί της οδού αρ. και κύρια δραστηριότητα το, το χρονικό

διάστημα 2008-2015. Όπως προκύπτει το ανωτέρω νομικό πρόσωπο, στο οποίο βάσει του υποσυστήματος ΝΕΟ ΤΑΞΙΣ- είναι ο προσφεύγων, δεν έχει επίσης υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα έτη 2008 έως σήμερα.

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, που ελήφθησαν από το ειδικό λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) της Α.Α.Δ.Ε., διαπίστωσε πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες αφενός δεν προέκυψε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, αφετέρου ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν η εντολή ελέγχου και η σχετική γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων με ευνοϊκές διατάξεις βάσει του ν.4512/2018 μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου, καθώς και η σχετική πρόσκληση του άρθ. 14 του ΚΦΔ περί προσκόμισης στοιχείων και παρότι ζητήθηκε και του δόθηκε παράταση, ο προσφεύγων τελικώς δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αιτιολογείται η προέλευση των τραπεζικών πιστώσεων .

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω πρωτογενείς πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή παράνομη πηγή ή αιτία του άρθρ. 48§3 του ν. 2238/1994 και προσδιόρισε αυτή για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) στο ποσό των 1.198.476,52 € και για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) στο ποσό των 173.627,46 €. Στο πλαίσιο των διαπιστώσεων αυτών εκδόθηκαν οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών σε βάρος του προσφεύγοντος, οι οποίοι της γνωστοποιήθηκαν με το με αριθ. /19-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ. /09-01-2024 υπόμνημα έγγραφων εξηγήσεων προβάλλοντας λόγους παραγραφής, χωρίς να θέσει υπόψη του ελέγχου κανένα άλλο στοιχείο ως προς την προέλευση των τραπεζικών πιστώσεων. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί παραγραφής και προέβη στην έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα συμπληρωματικά υπομνήματά του κατά βάση ισχυρίζεται ότι:

- Ακυρότητα των προσβαλλομένων πράξεων λόγω μη ορθής κοινοποίησης αυτών.
- Ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής.
- Το σύνολο των φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων αφορά σε κάθε περίπτωση σε ποσά, νομίμως και στο ακέραιο φορολογηθέντα, προέρχονται δε ως επί το πλείστον από εταιρείες συμφερόντων του, κατά το συνήθως δε συμβαίνουν στην εποχή εκείνη χρησιμοποιούνταν οι προσωπικοί λογαριασμοί (των πραγματικών δικαιούχων/νομίμων εκπροσώπων εταιρειών) για τις εταιρικές συναλλαγές, ως και από οικογενειακά εισοδήματα,
- Μέρος των πιστώσεων ως επί το πλείστον, προέρχεται από είσπραξη μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην εταιρεία με την επωνυμία «.....
- Μέρος των πιστώσεων προέρχονται από ανάληψη χρημάτων, που έλαβε χώρα στις 29.2.2008 από τον υπ' αριθμ. GR..... που τηρούσε ο ίδιος στην, ποσού ύψους 300.000,00 Ευρώ. Της εν λόγω αναλήψεως

προηγήθηκε η κατάθεση στον ως άνω λογαριασμό ισόποσης επιταγής, εκδόσεως του κ., λόγω χορηγήσεως χρηματικής διευκόλυνσεως (δανείου) από τον τελευταίο προς τον προσφεύγοντα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζεται η από 22.2.2008 τραπεζική εντολή περί αναλήψεως του ποσού των 300.000,00 Ευρώ από τον λογαριασμό και εκδόσεως τραπεζικής επιταγής εις διαταγήν του (.....). Επίσης προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και την με αριθμ...../2013 πρωτόδικη δικαστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου με την οποία γίνεται αποδεκτή η αγωγή του κ. κατά του προσφεύγοντος για εξόφληση ποσού 300.000, ευρώ που είχε δανείσει ο τελευταίος στον προσφεύγοντα.

- Μέρος των πιστώσεων αφορούν σε εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της εταιρείας συμφερόντων του, λόγω αδυναμίας χρησιμοποίησης των εταιρικών λογαριασμών της Εταιρείας υπό τον κίνδυνο επιβολής κατασχέσεως, δεδομένου ότι η τελευταία είχε φορολογικές οφειλές.
- Μέρος πιστώσεων δεν αφορούν σε ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά αποτελεί είσπραξη ενοικίων όπως αποδεικνύεται αφ' ενός από την αιτιολογία κι αφ' ετέρου από τον επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα αυτών.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

-Ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 (χρήσεις 2008 - 2009), συνεπώς σύμφωνα και με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, το Δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη ορθής κοινοποίησης των προσβαλλομένων πράξεων, στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι η με αριθ./19.1.2024 πράξη αφορά σε καταλογισθέν ποσό 1.036.476,34 ευρώ > 1.000.000,00 και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1043/2018 επιδίδεται αποκλειστικά με, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση επίδοσης ο αρμόδιος δικαστικός επιμελητής, κατόπιν της με αριθ./19.1.2024 έγγραφης παραγγελίας του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής την 22.1.2024 και ώρα 12:45 μετέβη στην δ/ση της κατοικίας του προσφεύγοντος, στην οδό, στηνπροκειμένου να επιδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις και αφού δεν βρήκε τον ίδιο, ούτε άλλο σύνοικο ή συγγενή προέβη σε θυροκόλληση αυτών παρουσία και μάρτυρα σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλομένων πράξεων λόγω μη ορθής κοινοποίησης αυτών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το σύνολο των φερομένων ως πρωτογενών καταθέσεων αφορά σε ποσά, νομίμως και στο ακέραιο φορολογηθέντα, που προέρχονται δε ως επί το πλείστον από εταιρείες συμφερόντων του, ως και από οικογενειακά εισοδήματα, πλην όμως όπως προαναφέρθηκε και στο ιστορικό της παρούσας, ούτε ο ίδιος ούτε και η εταιρεία συμφερόντων του με ΑΦΜ, με έδρα στον

..... Απτικής επί της οδού και κύρια δραστηριότητα το, της οποίας ο ίδιος είναι έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατά τα ελεγχόμενα έτη 2008-2013, αλλά και μέχρι σήμερα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος των επίμαχων πιστώσεων για τα έτη (χρήσεις) 2008 και 2009 ως επί το πλείστον, προέρχεται από είσπραξη μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» σημειώνεται ότι αφενός για τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις οι οποίες αποτελούν καταθέσεις μετρητών δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από την εν λόγω εταιρεία αφετέρου και από τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό της εταιρείας της 31.12.2007 (ΦΕΚ 9566/3-8-2009), ως και το αντίγραφο του από 12.6.2007 πρακτικού της Έκτακτης Γ.Σ. της Εταιρείας με θέμα «εκλογή νέου» δεν προκύπτει καμία διανομή μερισμάτων. Σημειώνεται ότι ως αναφέρθηκε η ως άνω εταιρεία δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν έχει μέχρι σήμερα επίσης δημοσιεύσει οικονομικές καταστάσεις μετά την 31.12.2007 ούτε και προκύπτει και η δημοσίευση σχετικού πρακτικού με το οποίο να αποφασίζεται σχετική διανομή μερισμάτων. Κατόπιν των ανωτέρω ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος των επίμαχων πιστώσεων για τα έτη (χρήσεις) 2008 και 2009 προέρχονται από ανάληψη μετρητών χρημάτων, που έλαβε χώρα από τον υπ' αριθμ..... της Τράπεζας, που τηρούσε η εταιρεία συμφερόντων του, στις 1.4.2008 και αφορά σε είσπραξη μέρους μερισμάτων σημειώνεται ότι, αφενός, όπως προαναφέρθηκε, από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν τεκμηριώνεται καμία διανομή μερισμάτων από την ως άνω εταιρεία, αφετέρου από το προσκομισθέν αντίγραφο του εντάλματος πληρωμής του ποσού των 300.000,00 Ευρώ της προκύπτει ότι η ανάληψη του ποσού να έχει πραγματοποιηθεί και από άλλο πρόσωπο, τον Κατόπιν των ανωτέρω και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι η τραπεζική πίστωση που αφορά σε κατάθεση επιταγής ποσού 300.000 ευρώ στις 25/2/2008 αποτελεί δανεισμό από τον αδελφικό του φίλο σημειώνεται ότι απορρίπτεται ως αναπόδεικτος καθώς ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή και ενώ η υπό κρίση τραπεζική πίστωση αφορά σε κατάθεση επιταγής δεν προσκομίζει στοιχεία επιταγής ώστε να προκύπτει ασφαλώς ότι ο εκδότης της επιταγής είναι το ανωτέρω πρόσωπο ενώ και η επικαλούμενη δικαστική απόφαση προσκομίσθηκε αποσπασματικά και από το περιεχόμενο αυτής προκύπτει ότι δικάσθηκε αγωγή του, ερήμην του προσφεύγοντος (και με βάση τα αναφερόμενα μόνο από την πλευρά του ενάγοντος), για ποσό δανείου 300.000,00 ευρώ το οποίο ως αναφέρεται χορηγείται τόσο στον ίδιο όσο και στην εταιρεία ενώ σε κάθε περίπτωση δεν προκύπτει ο τρόπος χορήγησης του δανείου ώστε να συνάγεται με ασφαλή κρίση και να τεκμηριώνεται συσχέτιση του εν λόγω δανεισμού με την υπό κρίση τραπεζική πίστωση η οποία αφορά σε κατάθεση επιταγής και να μπορεί να θεωρηθεί ότι το εν λόγω ποσό αφορά αποκλειστικά τον εν λόγω δανεισμό. Περαιτέρω επίσης σημειώνεται ότι δεν προσκομίσθηκαν από την πλευρά του και στοιχεία ως προς την επιστροφή/ αποπληρωμή του επικαλούμενου δανείου.

Ο προσφεύγων και προκειμένου να αιτιολογήσει και άλλες τραπεζικές πιστώσεις ισχυρίζεται ότι το ως άνω ποσό των 300.000 ευρώ χρησιμοποιήθηκε ως επανακαταθέσεις, ωστόσο ως αναφέρθηκε από την πλευρά του δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ιδίου και της συζύγου του ούτε και της ως άνω εταιρείας μέσω της οποίας κατά βάση δραστηριοποιήθηκε, ούτε και προσκομίσθηκαν στοιχεία ως προς την κίνηση των χρηματοοικονομικών του επενδύσεων και προϊόντων ώστε να αξιολογηθεί ασφαλώς η μη ανάλυσή του ανωτέρω ποσού και η δυνατότητα επανακατάθεσης του, ως άλλωστε προβλέπεται και από τις προαναφερθείσες θέσεις και οδηγίες της Διοίκησης. Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται επίσης ως αναπόδεικτοι.

-Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος των πιστώσεων προέρχονται από εξόφληση τιμολογίων από πελάτες της εταιρείας συμφερόντων του , λόγω αδυναμίας χρησιμοποίησης των εταιρικών λογαριασμών της Εταιρείας υπό τον κίνδυνο επιβολής κατασχέσεως, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται καθόσον δεν προσκομίζονται σχετικά τιμολόγια ούτε άλλωστε το εν λόγω δύναται να επιβεβαιωθεί καθώς η ως άνω εταιρεία δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη. Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ομοίως ως αναπόδεικτοι.

- Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι μέρος πιστώσεων δεν αφορούν σε ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά σε είσπραξη ενοικίου, για το οποίο δεν έχει κατορθώσει να συλλέξει στοιχεία, σημειώνεται ότι λόγω της μη προσκόμισης στοιχείων προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού, θα πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) : «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία με ημερομηνία θεώρησης 19-01-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των:

- α) της με αριθμό/19.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και
β) της με αριθμό/19.01.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Οικονομικό έτος 2009

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	471.125,61
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	565.350,73
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.036.476,34

(ως η με αριθμό/19-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009)

Οικονομικό έτος 2010

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	59.925,98
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	71.911,18
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	131.837,16

(ως η με αριθμό/19-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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