



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/01/2025

Αριθμός απόφασης: 39

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 7.958,65€, πρόσθετος φόρος/(ευνοϊκότερη κύρωση) ύψους 9.550,38€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 430,78€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 17.939,81€.

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 124.079,82€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (πλέον άρθρο 54 του ν.5104/2024) ύψους 62.039,91€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 24.300,72€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 210.420,45€.

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 14.143,07€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ύψους 7.071,54€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.849,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 23.064,45€.

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 21.544,85€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ύψους 10.772,43€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.083,48€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 35.400,76€.

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 32.249,09€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ύψους 16.124,55€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 48.373,64€.

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 27.880,08€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ύψους 13.940,04€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 42.470,12€.

Με τον με αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2012–31.12.2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 1.650,94€, πλέον πρόστιμα άρθρου 53/54 του ν.5104/2024 ποσού 825,47€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.476,41€.

Με τον με αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018–31.12.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 11.276,30€, πλέον πρόστιμα άρθρου 53/54 του ν.5104/2024 ποσού 5.638,15€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 16.914,45€.

Με τον με αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019–31.12.2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 15.223,92€, πλέον πρόστιμα άρθρου 53/54 του ν.5104/2024 ποσού 7.611,96€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 22.835,88€.

Με τον με αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020–31.12.2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 22.008,59€, πλέον πρόστιμα άρθρου 53/54 του ν.5104/2024 ποσού 11.004,30€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 33.012,89€.

Με τον με αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021–31.12.2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 19.625,50€, πλέον πρόστιμα άρθρου 53/54 του ν.5104/2024 ποσού 9.812,75€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 29.438,25€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τις υπ' αρ. εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος γραφείου στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η απόΠορισματική Έκθεση της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) μετά των συνημμένων σε αυτή εγγράφων η οποία συντάχθηκε συνεπεία της με ΑΒΜΕισαγγελικής παραγγελίας.

Ο προσφεύγων πραγματοποίησε την 27.01.2011 έναρξη κύριας δραστηριότητας

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται πληροφορίες για τη συμμετοχή του σε νομικά πρόσωπα:

Συσχετιζόμενο ΑΦΜ	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νια έναρξης	Ημ/νια λήξης	Κατηγορία	Είδος	Δ.Ο.Υ.
.....		06.10.2010		επιχειρηματική	διαχειριστής	1158

Σημειώνεται ότι η εταιρείαέχει κύρια δραστηριότητα την και μέλη τον ελεγχόμενο (ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 50%), την πρώην σύζυγο του(αρχιτέκτονα, ετερόρρυθμο μέλος με ποσοστό 25%) και την αδερφή του(πολιτικό μηχανικό, ετερόρρυθμο μέλος με ποσοστό 25%).Η συγκεκριμένη εταιρεία είχε υποβάλει τελευταία δήλωση εισοδήματος το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα. Επιπλέον, ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2012 και 2021 δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ για τις χρήσεις 2013-2020 υπέβαλλε μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Επιπρόσθετα, τελευταία δήλωση Φ.Π.Α. υποβλήθηκε για το πρώτο τρίμηνο του 2012 με μηδενικές εκροές.

Από την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα όπως αυτοί ανακτήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.), σε συνδυασμό με τα εισοδήματα που αυτός δήλωσε με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του, το οικονομικό έτος 2014 καθώς και των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020 ο έλεγχος κατέληξε στον χαρακτηρισμό των πρωτογενών καταθέσεων. Ο πίνακας των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντα, συμπεριλήφθηκε στο αίτημα παροχής πληροφοριών, το οποίο συντάχθηκε στιςκαι αφού έλαβε από την Δ.Ε.Ο.Ε. το με αρ. πρωτ., στιςδιαβιβάστηκε στο Α.Τ. Πετρούπολης προκειμένου να επιδοθεί στον προσφεύγοντα στη δηλωθείσα στο TAXIS διεύθυνση κατοικίας του. Με το με αρ. πρωτ.έγγραφο, του ίδιου Α.Τ. επέστρεψε χωρίς να επιδοθεί λόγω μετοίκησης σε άγνωστη διεύθυνση.

Εν συνεχεία στις, οι υπογράφουσες την πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., κατά τη διάρκεια επιτόπιας έρευνας, διαπίστωσαν ότι στην είσοδο του κτιρίου επί της οδού υπήρχε επιγραφή Κατά την είσοδο τους στο γραφείο στον δεύτερο όροφο, εντοπίστηκε ο προσφεύγων εν ώρα εργασίας σε ηλεκτρονικό υπολογιστή, μαζί με την αδερφή τουκαι ένα ακόμη άτομο, οπότε και του επιδόθηκε το ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα της Δ.Ε.Ο.Ε και υπέβαλε τα υπ αριθμ. υπομνήματα. Οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα έγιναν μερικώς δεκτές.

Από τα δεδομένα που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου και επεξεργάστηκαν σε συνάρτηση με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, προερχόμενης από άγνωστη πηγή (προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το β εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 η οποία φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα) και από γνωστή πηγή (εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις Δ πηγής άρθρων 28-30 του ν.2238/1994 και κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν.4172/2013).

Το πόρισμα του ελέγχου συνοψίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΜΗ ΥΠΟΚ. ΣΕ ΦΠΑ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΥΠΟΚ. ΣΕ ΦΠΑ	ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΗ ΥΠΟΚ ΣΕ ΦΠΑ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΥΠΟΚ. ΣΕ ΦΠΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
2012	22.027,00	8.334,00	7.178,00			1.650,94	39.189,94
2016				266.832,00	24.557,00	5.874,68	297.263,68
2018					46.984,59	11.276,30	58.260,89
2019					63.433,00	15.223,92	78.656,92
2020					91.702,47	22.008,59	113.711,06
2021					81.772,92	19.625,50	101.398,42

ΣΥΝΟΛΑ	22.027,00	8.334,00	7.178,00	266.832,00	308.449,98	75.659,93	688.480,91
--------	-----------	----------	----------	------------	------------	-----------	------------

Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος κρίθηκε από τον έλεγχο ότι έχουν παραγραφεί οι χρήσεις 2013,2014,2015 και 2017.Επιπλέον, όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α κρίθηκε ότι έχουν παραγραφεί οι χρήσεις 2013,2014,2015,2016 και 2017.

Εν συνεχεία από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συντάχθηκε το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και εκδόθηκαν οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος. Από τον προσφεύγοντα σε απάντηση του Σ.Δ.Ε. υποβλήθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τα με αριθμ. υπομνήματα. Από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα και εν συνεχεία συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016. Οι διατάξεις του άρθ. 66 παρ. 27α του ν.4646/2019, οι οποίες ισχύουν από 12.12.2019, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4646/2019 στο ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019 παρατείνουν εμμέσως το χρόνο παραγραφής από την πενταετία στη δεκαετία και συνεπώς αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Ο φορολογικός έλεγχος με σκοπό να παρατείνει παρανόμως και σε αντίθεση με το Σύνταγμα (άρθρο 78 παρ. 1 & 2) το χρόνο παραγραφής, τρέπει το ζητούμενο (τέλεση φοροδιαφυγής) σε δεδομένο, προκειμένου να ελέγξει μη νομίμως και χρήσεις πέραν της πενταετίας.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων ως προς τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016.

3) Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων ως προς την αντιμετώπιση των ελεγχόμενων πιστώσεων των φορολογικών ετών 2018-2021. Οι πιστώσεις με α/α αφορούν αμοιβές πελατών του πολιτικού μηχανικού στους τραπεζικούς λογαριασμούς του οποίου έχει επιβληθεί δέσμευση από την ΑΑΔΕ. Στο πλαίσιο της συνεργασίας τους δέχτηκε να τον εξυπηρετεί δεχόμενος τις αμοιβές των πελατών του στον τραπεζικό του λογαριασμό.

4)Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων ως προς την αντιμετώπιση των ελεγχόμενων πιστώσεων που σχετίζονται με τις εισπραχθείσες επιταγές σε διαταγή Στον συνάδελφο του Πολιτικό Μηχανικό, από το 2010 έχει επιβληθεί από την ΑΑΔΕ δέσμευση όλων των τραπεζικών του λογαριασμών σε όλες τις τραπεζικές εταιρείες της ημεδαπής λόγω βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών του. Στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο εν λόγω μηχανικός είχε συνάψει με τηνσυμβάσεις παροχής υπηρεσιών. Η αμοιβή του εν λόγω μηχανικού καταβαλλόταν από τηνμε έκδοση τραπεζικών επιταγών σε διαταγή του Λόγω όμως της δέσμευσης των τραπεζικών λογαριασμών του του ζητήθηκε να τον εξυπηρετεί άνευ αμοιβής και κατόπιν οπισθογράφησης, τα ποσά των επιταγών που αντιστοιχούσαν στις αμοιβές του από την να πιστώνονται σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του και αφού προβεί σε ισόποσες αναλήψεις, εν συνεχεία, να παραδίδει εις χείρας του σε μετρητά το σύνολο του ποσού έκαστης επιταγής, που αποτελούσαν αμοιβές του. Ο έλεγχος εφόσον δέχθηκε τον εν λόγω ισχυρισμό για το σύνολο σχεδόν των επιταγών τηςσε διαταγή θα έπρεπε να κάνει το ίδιο και για την υπ' αριθ.

.....τραπεζική επιταγή τηςμε εκδότη τηνποσού 2.000,12€ σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας

Ως προς τον 1° Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

[...]

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με βάση την υπ' αριθμ.αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε πιστωτικό ποσό ύψους – 1.812,60€. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο εν λόγω έτος προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 122.267,22€.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από την οποία εδράζεται η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προκύπτει ότι για το εν λόγω έτος, ο φόρος που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000,00€), με αποτέλεσμα να υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. Ως εκ τούτου, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα ο χρόνος παραγραφής να μην είναι πενταετής αλλά δεκαετής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2016 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ 2018 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από πώληση αδιάθετων ακινήτων ατομικής επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών μετά τη διακοπή των εργασιών της, καθώς και από την πώληση ακινήτων που είχαν ανεγερθεί με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση ή ιδιοκατοίκηση»:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, 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 εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. Για τους σκοπούς του άρθρου 21 ως «επιχειρηματική

συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι οι διατάξεις του νόμου αυτού για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά.

3. Επομένως, για πωλήσεις οικοδομών από 1.1.2014 και μετά, οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα όταν η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί από 1.1.2006 και μετά, ενώ για πωληθέντα ακίνητα με ημερομηνία έκδοσης της άδειας μέχρι 31.12.2005 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 (σχετ. η ΠΟΛ.1042/16.3.2016 εγκύκλιος).

4. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, το φυσικό πρόσωπο αποτελεί και τον μοναδικό φορέα της επιχείρησης αυτής, συνάγεται ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει τις εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητα του φυσικού προσώπου-εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων και φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 (τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος) ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

5. Ομοίως, στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση η αξία της οικοδομής αυτής, δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει γίνει εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων ως προς τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με το υπ' αριθ.προσύμφωνο μεταβίβασης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου οικοπέδου και εργολαβικό του συμβολαιογράφου, κύριοι ενός οικοπέδου στηνμε ημιτελή οικοδομή εντός αυτού, η οποία (οικοδομή) βρισκόταν στο στάδιο του μπετόν και είχε ανεγερθεί δυνάμει της υπ' αριθ. Άδειας Οικοδομής του Πολεοδομικού Γραφείουαποτελούμενη από υπόγειο, ισόγειο και πρώτο όροφο, του ανέθεσαν ως εργολάβο να την αποπερατώσει. Για τον ανωτέρω σκοπό, υποσχέθηκαν και ανέλαβαν την υποχρέωση να μεταβιβάσουν και να παραδώσουν κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή σε αυτόν ως εργολάβο ή σε τρίτους που ο ίδιος θα υποδείκνυε, τα τετρακόσια σαράντα εννέα χιλιοστά (449/000) ποσοστά εξ αδιαιρέτου του ανωτέρω οικοπέδου τους, με τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που θα αντιστοιχούν στα ποσοστά εξ' αδιαιρέτου του ανωτέρω οικοπέδου τους, με τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που θα αντιστοιχούν στα ποσοστά αυτά σε αντάλλαγμα και πλήρη εξόφληση του, για το εργολαβικό κέρδος

και τις εν γένει δαπάνες του που αφορούσαν την κατασκευή όλων των οριζόντιων ιδιοκτησιών που θα περιέχονταν στους οικοπεδούχους, ως αντιπαροχή. Εν τέλει, από την πώληση των δύο οριζοντίων ιδιοκτησιών που αντιστοιχούσαν στο εργολαβικό αντάλλαγμα εισέπραξε ποσό ύψους 381.555,20€. Ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 υπολόγισε το φορολογητέο του εισόδημα, ως προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 21 του ν.4172/2013, στο ποσό των 291.497,16€. Κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) και συγκεκριμένα του άρθρου 72 παρ. 23, στο οποίο προβλέπονται οι μεταβατικές διατάξεις του νόμου, το άρθρο 21 του ίδιου νόμου (κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα) δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση του, ως εσφαλμένως υπολαμβάνει ο φορολογικός έλεγχος καθότι η επίμαχη άδεια οικοδομής των δύο πωληθέντων διαμερισμάτων επί των οποίων υπολογίστηκε το φορολογητέο του εισόδημα έχει εκδοθεί το έτος 1991, ήτοι πριν την 01.01.2006, χρονική προϋπόθεση που θέτει ο νόμος (άρθρο 72 παρ. 23 ν.4172/2013). Επομένως, ως ισχυρίζεται, εφαρμοστέος νόμος στην υπό κρίση περίπτωση για το φορολογικό έτος 2016 είναι ο ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και συγκεκριμένα το άρθρο 34 παρ. 2 του νόμου αυτού (ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ 2018), το οποίο προβλέπει ότι τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Επειδή για το φορολογικό έτος 2016 καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα οι κάτωθι πιστώσεις:

Πίνακας 1 (πίνακας 4 έκθεσης ελέγχου)

A/A	A/A Αιτήματος	Επωνυμία π.ι.	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστώσεις €
1						10.000,00
2						10.000,00
3						10.000,00
4						20.000,00
5						20.000,00
6						10.000,00
7						10.000,00
8						15.000,00
9						1.362,00
10						25.000,00
11						20.000,00
12						470,00
13						40.000,00
14						5.000,00
15						15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						211.832,00

Πίνακας 2 (Πίνακας 5 έκθεσης ελέγχου)

A/A	A/A Αιτήματος	Επωνυμία	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πιστώσεις
1						400,00
2						1.500,00
3						67,00
4						2.500,00
5						2.500,00
6						2.500,00
7						2.500,00
8						2.770,00

9	.....	.....	.....	.....	.....	300,00
10	.....	.....	.....	.....	.....	220,00
11	.....	.....	.....	.....	.....	300,00
12	.....	.....	.....	.....	.....	260,00
13	.....	.....	.....	.....	.....	100,00
14	.....	.....	.....	.....	.....	3.025,00
15	.....	.....	.....	.....	.....	1.360,00
16	.....	.....	.....	.....	.....	600,00
17	.....	.....	.....	.....	.....	1.000,00
18	.....	.....	.....	.....	.....	1.400,00
19	.....	.....	.....	.....	.....	150,00
20	.....	.....	.....	.....	.....	65,00
21	.....	.....	.....	.....	.....	450,00
22	.....	.....	.....	.....	.....	390,00
23	.....	.....	.....	.....	.....	200,00
ΣΥΝΟΛΟ						24.557,00

Πίνακας 3 (Πίνακας 6 έκθεσης ελέγχου)

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΗΜΕΡ.ΕΚΔΟΣΗΣ	ΗΜΕΡ.ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	ΟΦΕΙΛΕΤΗΣ
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
ΣΥΝΟΛΟ			55.000,00			

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. τα ποσά των ανωτέρω πινάκων 1 και 3 ύψους 266.832,00€ αφορούν την ατομική δραστηριότητα του προσφεύγοντα ως πολιτικού μηχανικού εργολάβου, ο οποίος ανέλαβε την αποπεράτωση της οικοδομής και την πώληση των διαμερισμάτων. Επιπλέον, τα ποσά του ανωτέρω Πίνακα 2 κρίθηκε από τον έλεγχο ότι προέρχονται από την ατομική δραστηριότητα του προσφεύγοντα ως πολιτικού μηχανικού και δεν αφορούν την αποπεράτωση της οικοδομής και την πώληση των διαμερισμάτων.

Επειδή ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ.αίτημα παροχής στοιχείων την Δ.Ε.Ο.Ε και υπέβαλε τα υπ' αριθ. πρωτ.υπομνήματα. Σχετικά με την αποπεράτωση της οικοδομής και την πώληση των διαμερισμάτων, μεταξύ άλλων είχε προβληθεί και ο ισχυρισμός ότι από την πώληση των δύο οριζόντων ιδιοκτησιών που αντιστοιχούσαν στο εργολαβικό του αντάλλαγμα εισέπραξε το ποσό των 381.555,20€, από το οποίο όχι μόνο δεν αποκόμισε κέρδος, τουναντίον ζημιώθηκε και οδηγήθηκε σε οικονομική καταστροφή.

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. οι απόψεις του ελέγχου της Δ.Ε.Ο.Ε. ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό έχουν ως κάτωθι:

«Σύμφωνα με την παράγραφο 4 της ΔΕΑΦ- Α

[...]

➤ Ο ελεγχόμενος ανέλαβε ως εργολάβος την αποπεράτωση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Επιπροσθέτως σε όλα τα συμβολαιογραφικά έγγραφα της

οικοδομής αναγράφεται ως πολιτικός μηχανικός, χωρίς να είναι μέλος του Τ.Ε.Ε., ή να έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

➤ Σχετικά με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι καθυστέρησε η έκδοση άδειας για την αποπεράτωση της οικοδομής, από το προσκομισθέν από τον ίδιο φωτοαντίγραφο προκύπτει ότι την 6-6-2012 πραγματοποιήθηκε αναθεώρηση της αρχικής άδειας ως προς την αλλαγή χρήσης σε κατοικίες, αλλαγή επιβλέποντος και αλλαγή ονόματος ιδιοκτήτη σε Σε επόμενη αναθεώρηση την 24-12-2014 τροποποιήθηκε ως προς τον δεύτερο επιβλέποντα μηχανικό, με την αντικατάσταση του από τον

➤ Ο ελεγχόμενος ως εργολάβος εισέπραξε 381.555,20€ από την πώληση δύο διαμερισμάτων της ανωτέρω οικοδομής, ποσό το οποίο φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Με βάση το άρθρο 22 του ίδιου νόμου κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Στην εν λόγω περίπτωση δεν έχει πραγματοποιηθεί έναρξη δραστηριότητας ούτε τηρούνται βιβλία ή στοιχεία, επομένως η αξία πώλησης αποτελεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον ελεγχόμενο.).»

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν διαπιστώθηκαν περαιτέρω διαφορές πλην αυτών που είχαν εντοπιστεί από τους υπαλλήλους της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.). και εν συνεχεία συντάχθηκε το με υπ' αριθ. πρωτ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε) και εκδόθηκαν οι σχετικοί προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή σε αντίκρουση του ως άνω Σ.Δ.Ε. υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα τα με αριθ. πρωτ.υπομνήματα. Στα εν λόγω υπομνήματα ο προβαλλόμενος ισχυρισμός αφορούσε τον τρόπο φορολόγησης των εισοδημάτων που προέκυψαν βάση ελέγχου. Ειδικότερα, ισχυρίστηκε ότι η διαφορά εισοδήματος αφορά σε τίμημα από πώληση δύο οριζόντιων ιδιοκτησιών, τα οποία είχαν ανεγερθεί δυνάμει της υπ' αριθμ.άδειας οικοδομής του Πολεοδομικού Γραφείουέχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 23 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 βάσει του οποίου προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζεται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1/1/2006 και μετά. Από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απορρίφθηκε ο εν λόγω ισχυρισμός.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται εκ νέου ο ανωτέρω ισχυρισμός.

Επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έχει πραγματοποιήσει έναρξη δραστηριότητας, δεν έχει τηρήσει βιβλία και στοιχεία και δεν είναι μέλος του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι εφαρμοστέος νόμος στην υπό κρίση περίπτωση για το φορολογικό έτος 2016 είναι ο ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και συγκεκριμένα το άρθρο 34 παρ. 2 του νόμου αυτού (.....), το οποίο προβλέπει ότι τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδα τους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό

Επειδή ο κρινόμενος ισχυρισμός είχε προβληθεί και στον έλεγχο της Δ.Ε.Ο.Ε. και είχε απορριφθεί σύμφωνα με το κάτωθι αιτιολογικό:

➤ Τα ποσά κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, χωρίς να υπάρχουν αντίστοιχες αναλήψεις μετρητών, τα οποία θα έπρεπε να εισπράττει οσε περίπτωση που τον αφορούσαν.

➤ Από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα κατόπιν των επώνυμων καταθέσεων: μεταφέρονται ποσά σε λογαριασμούς της μητέρας του, της αδερφής του και του συζύγου της αδερφής του, πληρώνονται δίδακτρα σε φροντιστήριο ξένων γλωσσών στη, περιοχή που διαμένει η πρώτην σύζυγός του με τα παιδιά τους, μεταφέρονται ποσά σε λογαριασμό του, υπάλληλο της αδερφής του, μεταφέρονται ποσά σε λογαριασμό του, Ιδιοκτήτη του ακινήτου που δηλώνει επαγγελματική έδρα η αδερφή του, πληρώνονται ποσά στο Τ.Ε.Ε., παράβολα, τέλη για ρύθμιση αυθαιρέτων, σε δήμους, γεγονός που παραπέμπει σε δραστηριότητα πολιτικού μηχανικού από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, πραγματοποιούνται αγορές σε καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος, super market κ.λπ. στη και το, περιοχές που διαμένει και εργάζεται ο προσφεύγων.

➤ Κατά τον έλεγχο τουσε υπόμνημα που υπέβαλε κατόπιν επίδοσης Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών για την προσκόμιση μεταξύ άλλων αντίγραφου του βιβλίου εσόδων - εξόδων και αντίγραφα των παραστατικών των εγγράφων σε αυτό για τα φορολογικά έτη 2012-2021, απάντησε «Δεν διαθέτω βιβλίο εσόδων - εξόδων, αντίγραφα παραστατικών και εγγράφων για τα φορολογικά έτη 2012-2022»

➤ Όλα τα προσκομισθέντα παραστατικά έχουν εκδοθεί ηλεκτρονικά με αναγραφόμενο διαχειριστή της αίτησης τον

➤ Τα ανωτέρω προσκομισθέντα παραστατικά, τα οποία σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα του τα έχει χορηγήσει ο ίδιος ο, έχουν εκτυπωθεί σε χαρτί Α4 το οποίο φέρει μία κίτρινη γραμμή στο άνω μέρος, όμοιο με αυτό της αρχικής αίτησης παράτασης που υπέβαλε ο προσφεύγων.

➤ Στην είσοδο του κτιρίου όπου δηλώνει επαγγελματική έδρα η αδελφή του προσφεύγοντα, κατά την επιτόπια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τις υπογράφουσες την πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., διαπιστώθηκε ότι υπήρχε επιγραφή Κατά την είσοδό τους στο γραφείο στον δεύτερο όροφο, εντοπίστηκε ο προσφεύγων εν ώρα εργασίας σε ηλεκτρονικό υπολογιστή.

➤ Για τις πιστώσεις με α/α προσκομίσθηκε ως δικαιολογητικό φωτοαντίγραφο του Τ.Π.Υ. τουσυνολικού ποσού 1.400,00 €, όμως την πρώτη πίστωση ποσού 700,00 € ακολουθεί ισόποση μεταφορά σε λογαριασμό του, υπάλληλο της αδερφής του προσφεύγοντα, ενώ μετά την δεύτερη πίστωση δεν υπάρχει ανάληψη μετρητών σε περίπτωση που το κατατεθέν ποσό αφορούσε τον, αλλά αγορές σε καταστήματα της).

➤ Για τις πιστώσεις με α/α προσκομίσθηκαν ως δικαιολογητικά φωτοαντίγραφα πιστοποιητικών ενεργειακής απόδοσης εκδοθέντα ηλεκτρονικά, με στοιχεία ενεργειακού επιθεωρητή του, τα οποία φέρουν σφραγίδα του, η οποία είναι διαφορετική από την σφραγίδα που χρησιμοποιούσε το ίδιο διάστημα κατά την έκδοση των φορολογικών του στοιχείων, αναγράφει ως διεύθυνση και τηλέφωνο, ενώ εκείνος έχει έδρα στη Η υπογραφή που συνοδεύει την σφραγίδα στα ανωτέρω έγγραφα είναι διαφορετική από εκείνη των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων, των οπισθογραφημένων επιταγών του καθώς και του υποβληθέντος υπομνήματος του κ.

Επειδή από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς ότι οι κρινόμενες πιστώσεις αφορούν τον προσφεύγοντα και προέρχονται από την ατομική δραστηριότητα του πολιτικού μηχανικού και επιπλέον με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου, **ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν τον απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π όσον αφορά τις εισπραχθείσες επιταγές από τον προσφεύγοντα κατόπιν οπισθογράφησης τους, οι οποίες είχαν αρχικά εκδοθεί σε διαταγή του από την έγινε δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι παρέδιδε στον σε μετρητά το σύνολο του ποσού, μόνο για όσες έχουν εισπραχθεί με μετρητά ή κατά την κατάθεση τους ακολουθούσε αντίστοιχη ανάληψη. Συγκεκριμένα από τον έλεγχο καταλογίστηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα πολιτικού μηχανικού (αρθ.21 ν.4172/2013) μόνο η υπ' αρ.τραπεζική επιταγή της, με εκδότη την ποσού 2.000,12 €, εκδοθείσα την 1/6/2018 σε διαταγή του, η οποία κατατέθηκε την 1/6/2018 στον υπ' αριθμ. GRτραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη ανάληψη μετρητών.

Επειδή δεδομένου ότι:

- Από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι οι εκδοθείσες επιταγές τηςσε διαταγή του, οι οποίες οπισθογραφήθηκαν στον προσφεύγοντα αφορούν τον, πλην της κρινόμενης.
- Τα ποσά των επιταγών περιλαμβάνονται στα δηλωθέντα ποσά των τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε οσυνεπεία του ελέγχου της Δ.Ε.Ο.Ε. και έχουν βεβαιωθεί οι αντίστοιχοι φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α..
- Από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι το κρινόμενο ποσό αφορά αμοιβή για υπηρεσίες που παρείχε ο προσφεύγων στον

Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω μόνο από το γεγονός ότι μετά την κατάθεση της ανωτέρω επιταγής σε λογαριασμό του προσφεύγοντα δεν ακολούθησε αντίστοιχη ανάληψη δεν στοιχειοθετείται το πόρισμα του ελέγχου ότι η κρινόμενη πίστωση αποτελεί εισόδημα του προσφεύγοντα και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Επειδή για τις λοιπές πιστώσεις με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί από τον προσφεύγοντα.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και:

Α) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Β) Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

- Υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) οικονομικό έτος 2013

Διαφορά φόρου	7.958,65
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)	9.550,38
Εισφορά αλληλεγγύης	430,78
Σύνολο για καταβολή	17.939,81

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου	14.143,07
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	7.071,54
Εισφορά αλληλεγγύης	1.849,84
Σύνολο για καταβολή	23.064,45

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2019

Διαφορά φόρου	21.544,85
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	10.772,43
Εισφορά αλληλεγγύης	3.083,48
Σύνολο για καταβολή	35.400,76

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2020

Διαφορά φόρου	32.249,09
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	16.124,55

Σύνολο για καταβολή	48.373,64
----------------------------	------------------

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2021

Διαφορά φόρου	27.880,08
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	13.940,04
Τέλος επιτηδεύματος	650,00
Σύνολο για καταβολή	42.470,12

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	1.650,94
Πρόστιμα άρθρου 53/54 Κ.Φ.Δ.	825,47
Σύνολο για καταβολή	2.476,41

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	11.276,30
Πρόστιμα άρθρου 53/54 Κ.Φ.Δ.	5.638,15
Σύνολο για καταβολή	16.914,45

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	15.223,92
Πρόστιμα άρθρου 53/54 Κ.Φ.Δ.	7.611,96
Σύνολο για καταβολή	22.835,88

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	22.008,59
Πρόστιμα άρθρου 53/54 Κ.Φ.Δ.	11.004,30
Σύνολο για καταβολή	33.012,89

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	19.625,50
Πρόστιμα άρθρου 53/54 Κ.Φ.Δ.	9.812,75
Σύνολο για καταβολή	29.438,25

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα							
Επιχειρηματική δραστηριότητα			291.389,00		289.388,88		289.388,88
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	108,16		108,16		108,16		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	108,16		291.497,16		289.497,04		289.388,88

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	108,16		291.497,16		289.497,04	289.388,88
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	8.846,84					-8.846,84
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	8.955,00		291.497,16		289.497,04	280.542,04
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						
Συνολικό εισόδημα	108,16		291.497,16		289.497,04	289.388,88
Τεκμαρτό εισόδημα	8.846,84					-8.846,84
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	8.955,00		291.497,16		289.497,04	280.542,04

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) - (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	8.955,00		291.497,16		289.497,04		280.542,04
Φόρος κλίμακας	1.970,10		124.173,72		123.273,67		121.303,57
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.900,00		23,80		23,80		-1.876,20
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	70,10		124.149,92		123.249,87		123.179,77
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα							
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	1.882,70		1.882,70		1.882,70		0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.812,60		122.267,22		121.367,17		123.179,77
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							

Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-) Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Τέλος επιτηδεύματος Φόρος πολυτελούς διαβίωσης Συνολικά ποσά (+/-)	-1.812,60		122.267,22		121.367,17		123.179,77
			62.039,91		61.589,89		61.589,89
			24.300,72		24.100,71		24.100,71
	650,00		650,00		650,00		0,00
	232,75		232,75		232,75		0,00
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ Διαφορά συμψηφισμού Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση Πιστωτικό ποσό για επιστροφή <i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i> Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	-929,85		209.490,60		207.940,52		208.870,37
			209.490,60		207.940,52		207.940,52
	929,85						-929,85
	929,85		929,85		929,85		
			210.420,45				208.870,37

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.