



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.5.2025

Αριθμός απόφασης: **1590**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδούαρ., κατά α) της υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, β) της υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, γ) της υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, δ) της υπ' αριθ. .../20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17.1.2025 και 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:

α) Με την υπ' αριθ./20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 77.073.17€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 38.536.59€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 20.743,97€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 136,353.73€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 261.824.41 € έναντι του δηλωθέντος 28.269.32 €.

β) Με την υπ' αριθ./20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 70.055.83€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 35.027.92€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 18.519.57€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 123.709.62€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 238.601,00 € έναντι του δηλωθέντος 26.310,61 €.

γ) Με την υπ' αριθ./20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 70.055,83€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 35.027,92€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 105.083,75€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 244.407,73 € έναντι του δηλωθέντος 32.118,34 €.

δ) Με την υπ' αριθ./20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 48.619,36€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 24.309,68€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 72.929,04€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 204.203,12 € έναντι του δηλωθέντος 56.871,72 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20.12.2024 εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ στην οποία αποτυπώνονται τα αποτελέσματα

του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /17.5.2023 εντολής. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με έδρα στη και δραστηριότητα κρίθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε δαπάνες ανέγερσης μίας οικίας στην περιοχή συνολικού ποσού 805.467,23€ στα ελεγχόμενα έτη 2018- 2021, οι οποίες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο εισοδήματα από άγνωστη αιτία διότι δεν προκύπτουν από συγκεκριμένη αιτία ή δικαιολογία ή αιτιολογία από τραπεζικό λογαριασμό. Ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω ποσό λαμβάνοντας υπόψη α) τις πραγματικές δαπάνες ανέγερσης όπως αυτές προέκυψαν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, β) τις πληρωμές οικοδομικών ενσήμων στο ΙΚΑ και γ) τις τιμές από τους πίνακες της διαχειρίστριας εταιρείας των επιδοτούμενων αναπτυξιακών προγραμμάτων που αφορούν σε μέγιστο εύλογο κόστος κατασκευαστικών εργασιών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που τυχόν καταβλήθηκε σε συμμόρφωση με τις προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο, στις 26.9.2024, κατόπιν της με αρ. /20.9.2024 πρόσκλησης, τα ζητηθέντα έγγραφα, όπως όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια της οικοδομής μαζί με τις αντίστοιχες καταθέσεις στην τράπεζα, όλες τις καταστάσεις ΙΚΑ με την αντίστοιχη κατάθεση στην τράπεζα και κινήσεις τραπεζικών του λογαριασμών. Ο έλεγχος μετά από υποτιθέμενη ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων για το κόστος ανέγερσης μίας αντίστοιχης «πολυτελούς» οικίας, των οποίων όμως δεν ανέφερε την προέλευση, του κοινοποίησε το με αρ. πρωτ. /22.11.2024 «Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου», στο οποίο ανέφερε ότι «επειδή το κόστος ανέγερσης διαφοροποιείται αισθητά (είναι μεγαλύτερο) από το σύνολο των προσκομισθέντων τιμολογίων και του κόστους που ο μηχανικός επικαλέστηκε, προκύπτουν σημαντικές διαφορές. Δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τα εισοδήματα του ελεγχόμενου ή της συζύγου του» και ως εκ τούτου προέβη σε καταλογισμό των επιπλέον δαπανών ανέγερσης «ως εισοδήματα από άγνωστη αιτία διότι δεν προκύπτει από συγκεκριμένη αιτία ή δικαιολογία ή αιτιολογία από τραπεζικό λογαριασμό». Επί του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. απάντησε με το με αρ. πρωτ. /6.12.2024 αναλυτικό υπόμνημά του επισυνάπτοντας πλήθος στοιχείων και αποδείξεων τις οποίες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης ισχυρίστηκε ότι έκανε εν μέρει δεκτές και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, συνοδευόμενων από την από 20.12.2024 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία επεσύναψε ως δήθεν «συγκριτικό» στοιχείο για πρώτη φορά ένα πίνακα αναλυτικών εργασιών ανέγερσης οικοδομής και τιμών «καθολικά αποδεκτών» από την Εταιρεία (.....), τον οποίο όμως δεν είχε επικαλεστεί στο Σ.Δ.Ε., ώστε να λάβει γνώση και να αντικρούσει με το υπόμνημά του.

2. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελείς, ασαφείς, αόριστες και μη αιτιολογημένες οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτουν τα επιπλέον φορολογητέα εισοδήματα «από άγνωστη αιτία».

3. Η από 20.12.2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, καθίσταται αόριστη δεδομένου ότι δεν περιέχει τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προσδιορίσει αρχικώς τις πραγματικές δαπάνες ανέγερσης της οικοδομής και στη συνέχεια τον οφειλόμενο φόρο, καθόσον ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα, βάσει ενός πίνακα αναλυτικών εργασιών ανέγερσης οικοδομής

της Εταιρείας (.....), που διαμορφώνει μια έννοια μέγιστου «εύλογου κόστους» και δεν αφορά ιδιώτες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν επιθυμούν να ενταχθούν σε αναπτυξιακά προγράμματα, (εν προκειμένω στο αναπτυξιακό Πρόγραμμα «LEADER»).

4. Παντελής έλλειψη των διατάξεων (νομική βάση), τις οποίες έλαβε υπόψη ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για τον προσδιορισμό του φόρου.

5. Παντελής έλλειψη αντίκρουσης των απόψεών μου επί του Σ.Δ.Ε. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης. Γενικόλογη και αόριστη απόρριψη αυτών.

6. Μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για την παροχή πληροφοριών από τρίτους.

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 ορίζονται τα εξής: «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. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

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

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής του (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου

να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε 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 Δ ΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας [...].

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ορίζεται ότι:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

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

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

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. ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 περ. γ' «δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

[...]

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 βάσει της υπ' αριθ./17.5.2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων ανέγειρε οικία στην περιοχή

Επειδή από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Ο έλεγχος διενήργησε έρευνα στα γραφεία της αρμόδιας πολεοδομίας και βρήκε τη σχετική οικοδομική άδεια καθώς και τα συμπληρωματικά έγγραφα αυτής. Από την ανωτέρω άδεια και την υποβληθείσα δήλωση Ε9 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι έχει πραγματοποιηθεί ανέγερση ισόγειας οικίας 160τμ με υπόγειο 160τμ και αγροτική αποθήκη 92τμ, ενώ από επιμετρήσεις που προσκόμισε ο προσφεύγων επιβεβαιώνεται ότι η επιφάνεια της οικοδομής ανέρχεται στα 412τμ.
- Καθώς από τα προσκομισθέντα τιμολόγια και την εξωτερική αυτοψία του χώρου κρίθηκε ότι δεν πρόκειται για αγροτική αποθήκη αλλά για αντίστοιχη πολυτελή οικία, ο έλεγχος συνέλεξε συγκριτικά στοιχεία για το κόστος ανέγερσης μιας αντίστοιχης πολυτελούς οικίας.
- Τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία αναφέρει ο έλεγχος είναι ο πίνακας αναλυτικών εργασιών ανέγερσης οικοδομής και τιμών καθολικά αποδεκτών από την που είναι ενδιάμεσος φορέας διαχείρισης του επενδυτικού προγράμματος Πρόγραμμα Αγροτικής Ανάπτυξης, Μέτρο 19.2 “CLLD/ LEADER” της περιόδου 2014- 2020, ο οποίος και επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο πίνακας τιμών που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος αφορά σε μέγιστες τιμές που θα μπορούσαν να λάβουν σχετικές εργασίες και δαπάνες οι οποίες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από όσους επιθυμούν να υποβάλλουν πρόταση για ένταξη στα αναπτυξιακά προγράμματα που διαχειρίζεται ο φορέας

- Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το κόστος ανέγερσης διαφοροποιείται αισθητά (είναι μεγαλύτερο) από το σύνολο των προσκομισθέντων τιμολογίων.
- Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ./22.1.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων στο οποίο ανέφερε τις προκύπτουσες διαφορές χωρίς να γίνεται αναφορά στον τρόπο και τα συγκριτικά στοιχεία με βάση τα οποία προέκυψαν αυτές.
- Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./6.12.2024 υπόμνημα στο οποίο επισύναψε α) άδεια δόμησης, β) τελικό πόρισμα ελεγκτή δόμησης, γ) κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δ) επαγγελματικές χρεώσεις τραπεζικών λογαριασμών, βασικού και όψεως, 2018 και 2021, ε) προσμετρήσεις μηχανικού και στ) αναλυτικό προϋπολογισμό οικοδομικών εργασιών ανά ομάδα και είδος. Στο εν λόγω υπόμνημα, μεταξύ άλλων, ανέφερε ως προς την αποθήκη ότι όντως πρόκειται για βοηθητικό χώρο επιφανείας 39,9τμ και όχι 92τμ, γεγονός που διαπιστώθηκε και κατά τον τελικό έλεγχο του ελεγκτή δόμησης.
- Ο έλεγχος, κατόπιν όλων των ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη α) τις πραγματικές δαπάνες ανέγερσης όπως αυτές προέκυψαν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, β) τις πληρωμές οικοδομικών ενσήμων στο ΙΚΑ και γ) τις τιμές από τους πίνακες της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων διενήργησε δαπάνες ανέγερσης μίας οικίας στην περιοχή συνολικού ποσού 805.467,23€ στα ελεγχόμενα έτη 2018- 2021, τις οποίες θεώρησε εισοδήματα από άγνωστη αιτία διότι δεν προκύπτουν από συγκεκριμένη αιτία ή δικαιολογία ή αιτιολογία από τραπεζικό λογαριασμό. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος κατέληξε στις κάτωθι διαφορές εισοδήματος ανά ελεγχόμενο έτος:

Διαφορές	2018	2019	2020	2021
Από πραγματικές δαπάνες δήλωσης	12.425,50			27.331,40
Από δαπάνες ανέγερσης	212.290,39	212.290,39	212.290,39	120.000,00
Από πληρωμές ενσήμων ΙΚΑ	8.839,16			
Σύνολο	233.555,05	212.290,39	212.290,39	147.331,40

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση των οριστικών αποτελεσμάτων και της οικείας έκθεσης ελέγχου προκειμένου να αντικρούσει τους ισχυρισμούς του ελέγχου σχετικά με τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία ελήφθησαν υπόψη απηύθυνε ερώτημα στην η οποία με το υπ' αριθ./14.1.2025 έγγραφο του γνώρισε τα εξής:

«Σε απάντηση της με οικείο α.π./13.01.2024 ερώτησής σας στην εταιρεία μας, θα θέλαμε να σας πληροφορήσουμε ότι η (.....) στην προκειμένη περίπτωση είναι ενδιαμέσος φορέας Διαχείρισης του Ε.Π. Πρόγραμμα Αγροτικής Ανάπτυξης Μέτρο 19.2 “CLLD/LEADER” της περιόδου 2014-2020.

Τον Μάρτιο 2019 στο πλαίσιο πρόσκληση επιλογής ιδιωτικών επιχειρηματικών σχεδίων η δημοσιοποίησε στην ιστοσελίδα της ως παράρτημα της πρόσκλησης, πίνακα τιμών μονάδος για κατασκευαστικές εργασίες ο οποίος στη συνέχεια σε μεταγενέστερες προσκλήσεις αναθεωρήθηκε.

Ο πίνακας αυτός αφορά τις μέγιστες τιμές μονάδος που εκτιμά ως εύλογο κόστος η για τη σύνταξη από υποψηφίους δικαιούχους (και αξιολόγηση από εμάς) προϋπολογισμού κατασκευαστικών εργασιών για όσους επιθυμούν να υποβάλλουν πρόταση για ένταξη στις προσκλήσεις μας. Χρησιμοποιούνται για έλεγχο επιλεξιμότητας, μεταξύ άλλων, βάση προμετρήσεων και σχετικών αρχιτεκτονικών σχεδίων. Ο πίνακας αφορά τις μέγιστες τιμές που θα μπορούσαν να λάβουν σχετικές εργασίες και δαπάνες.

Τα επενδυτικά σχέδια του Τοπικού Προγράμματος αφορούν κυρίως ιδρύσεις ή εκσυγχρονισμό βιοτεχνικών δραστηριοτήτων (μεταποίηση – δευτερογενής τομέας) και τουρισμό σε ειδικές / προκαθορισμένες μορφές καταλυμάτων. Ο εν λόγω Πίνακας δεν αφορά ιδιώτες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν επιθυμούν να ενταχθούν στο εν λόγω αναπτυξιακό Πρόγραμμα LEADER».

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων επικαλείται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς α) δεν προσδιορίζονται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτουν τα επιπλέον φορολογητέα εισοδήματα από άγνωστη αιτία, β) τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν δεν είναι πρόσφορα, γ) ο έλεγχος δεν ανέφερε τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη στο Σημείωμα Διαπιστώσεων προκειμένου να είναι σε θέση να τα αντικρούσει, δ) ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τα διαλαμβανόμενα στην απάντησή του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και ε) από την οικεία έκθεση ελέγχου απουσιάζουν παντελώς οι διατάξεις που αποτελούν τη νομική βάση του καταλογισμού.

Επειδή, από το ανωτέρω έγγραφο της προκύπτει ότι οι τιμές που έλαβε υπόψη ο έλεγχος δεν αφορούν σε ελάχιστο κόστος οικοδομής αλλά σε **μέγιστες τιμές** που θα μπορούσαν να λάβουν σχετικές εργασίες και δαπάνες οι οποίες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από όσους επιθυμούν να υποβάλλουν πρόταση για ένταξη στα αναπτυξιακά προγράμματα που διαχειρίζεται ο φορέας αυτός και δεν δεσμεύουν ιδιώτες και φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν επιθυμούν να ενταχθούν στο εν λόγω αναπτυξιακό Πρόγραμμα LEADER.

Επειδή στο υπ' αριθ. πρωτ./22.1.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγοντα ανέφερε τις προκύπτουσες διαφορές χωρίς να γίνεται αναφορά στον τρόπο και τα συγκριτικά στοιχεία με βάση τα οποία προέκυψαν αυτές έτσι ώστε ο προσφεύγων να μπορέσει να τα αντικρούσει.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται η νομική βάση επί της οποίας εδράζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου έτσι ώστε να είναι δυνατή η αντίκρουση της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που **πραγματικά καταβάλλονται** για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Εν προκειμένω, ο έλεγχος προκειμένου να ανεύρει το ποσό αυτό της ετήσιας δαπάνης για σκοπούς εφαρμογής της εναλλακτικής ελάχιστης φορολογίας κατ' άρθρον 30 Κ.Φ.Ε. εφάρμοσε έναν τεκμαρτό τρόπο υπολογισμού με βάση τα στοιχεία που έλαβε από τον φορέα και δεν βρήκε πραγματικές καταβολές όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο αυτό. Επιπλέον, δεν προκύπτει η διενέργεια ελέγχου σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από τον οποίο να διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη σε πληρωμές/ αναλήψεις ποσών που να σχετίζονται με το κόστος ανέγερσης της οικοδομής.

Επειδή ο προσφεύγων είχε δηλώσει στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στον κωδικό 735 «δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης» ποσά ύψους 40.291,43€, 34.521,15€, 52.252,10€ και 24.904,51€ στα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, ενώ

προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή αναλυτικό προϋπολογισμό οικοδομικών εργασιών ανά ομάδες και είδη συνολικού ποσού 269.144,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω από την οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν προκύπτει ούτε το νομικό πλαίσιο των υπό κρίση καταλογισμών ούτε τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν ήταν πρόσφορα, ήτοι η φορολογική αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ., και η υπό κρίση έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αναιτιολόγητη.

Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ./20.12.2024,/20.12.2024,/20.12.2024 και/20.12.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές λόγω παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 27 και 76 του ΚΦΔ και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την **ακύρωση** των υπ' αριθ./20.12.2024,/20.12.2024,/20.12.2024 και/20.12.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.