



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1951

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1069/04-03-2014 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».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της του, κατοίκου, επί της οδού, κατά των:

A) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

B) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
5. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Το απόηλεκτρονικά υποβληθέν Υπόμνημα και τα προσκομισθέντα με αυτό στοιχεία.
7. Την με αριθμόΑπόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την με αριθ. πρωτ. Έκθεση Επανελέγχου Προσδιορισμού Φορολογητέου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής βάσει της με αριθμόΠράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (σχετ: η με αριθ.πράξη αναπομπής ΔΕΔ).
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 25.968,03€, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 12.984,02€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.515,70€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **43.467,75€**.
- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 107.722,85€, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 53.861,43€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.446,57€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **191.030,85€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018-2019. Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έλαβε ΑΦΜ μη επιτηδευματία στις 23/05/2018 από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και ανήκε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, από το οποίο δεν έχει υποβληθεί έναρξη εργασιών.

Αίτεια του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ.διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένο το απόΠληροφοριακό Δελτίο της Γενικής Διεύθυνσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής (αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΕΛ.ΚΕ.).

Για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ο προσφεύγων υπέβαλε τις κάτωθι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος:

Φορ. Έτος	Φορολογική Περίοδος	Αριθμός Καταχώρησης Δήλωσης	Είδος Δήλωσης	Εισόδημα από μισθωτή εργασία	Εισόδημα από Κεφάλαιο	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	Αποτέλεσμα Εκκαθάρισης
2018	01/01/2018 31/12/2018	.....	Αρχική	0,00 €	0,00 €	965,00 €	Χρεωστικό 137,51 €
2019	01/01/2019 31/12/2019	.....	Αρχική	0,00 €	0,11 €	18.735,00 €	Χρεωστικό 3.956,95 €

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. «Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθ. 14 Ν. 5104/2024».

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο και κατόπιν των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκαν τα εξής:

Οι Βεβαιώσεις Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης όπως διαμορφώθηκαν βάσει των Δηλώσεων Στοιχείων Ακινήτων (Δηλώσεις Ε9) που υπέβαλε ο προσφεύγων κατά τις κρινόμενες χρήσεις, απεικονίζουν την κάτωθι ακίνητη περιουσία:

- Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1^η Ιανουαρίου 2018:
«Δεν έχει διαμορφωθεί περιουσιακή εικόνα για το έτος 2018»

- Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1^η Ιανουαρίου 2019:

Α.Τ.ΑΚ.	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Κ.	ΑΡΙΘ. ΟΙΚΟΔ/ΚΟΥ ΤΕΤΡΑΓ.	ΟΡΟΦΟΣ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	ΕΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΔΙΟ- ΚΤΗΣΙΑΣ	ΑΡΙΘ. ΠΑΡΟΧΗΣ ΡΕΥΜΑΤΟΣ
.....					4	28,00	1973	100	.....
.....					0	27,60	1972	100	.....
.....					0	30,60	1963	100	.....
.....					5	28,20	1966	100	.....

- Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1^η Ιανουαρίου 2020 (ήτοι 31^η Δεκεμβρίου 2019):

Α.Τ.ΑΚ.	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Κ.	ΑΡΙΘ. ΟΙΚΟΔ/ΚΟΥ ΤΕΤΡΑΓ.	ΟΡΟΦΟΣ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ	ΕΤΟΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΔΙΟ- ΚΤΗΣΙΑΣ	ΑΡΙΘ. ΠΑΡΟΧΗΣ ΡΕΥΜΑΤΟΣ
.....			*		4	28,00	1973	100	.....
.....			*		0	27,60	1972	100	.....
.....			*		0	30,60	1963	100	.....
.....			*		5	28,20	1966	100	.....
.....			*		Υ	192,00	1972	100	.....
.....			*		0	20,80	1970	100	.....
.....			*		0	18,50	1970	100	.....
.....			*		Υ	42,20	1963	100	.....
.....			*		Υ	17,50	1963	100	.....
.....			*		0	98,32 & 9,01 (βοηθητ. χώροι) Οικόπεδο: 335,96	1983	100	.....
.....			*		2	22,50	1957	100	.....

Από τα ανωτέρω προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2018 απέκτησε τέσσερα (4) ακίνητα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2019 απέκτησε επιπλέον επτά (7) ακίνητα στο νομό Αττικής.

Όπως προέκυψε από το σύστημα Taxis – Εικόνα Φορολογούμενου, κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2018-31/12/2019, στον προσφεύγοντα βεβαιώθηκαν και εξοφλήθηκαν τα κάτωθι ποσά Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ	Δ.Ο.Υ. ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ	ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΟ ΠΟΣΟ Φ.Μ.Α. (σε €)
2018		Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών	596,99
2018		Δ.Ο.Υ. ΙΔ΄ Αθηνών	675,45
2018		Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών	627,39
2018		Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών	561,55
Συνολικό ποσό Φ.Μ.Α. φορολογικού έτους 2018:			2.461,38
2019		Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών	2.686,08
2019		Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών	704,27

2019	.....	Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών	791,83
2019	.....	Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών	1.061,29
2019	.....	Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς	3.391,06
2019	.....	Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών	1.514,28
2019	.....	Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών	482,91
Συνολικό ποσό Φ.Μ.Α. φορολογικού έτους 2019:			10.631,72

Τα ανωτέρω βεβαιωμένα και εξοφλημένα ποσά φόρου μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.) αφορούν στην αγορά από τον προσφεύγοντα ακινήτων συνολικού τιμήματος 79.656,00 € για το φορολογικό έτος 2018 και 344.068,00 € για το φορολογικό έτος 2019.

Κατόπιν των παραπάνω εκτεθέντων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων αγόρασε:

- κατά το φορολογικό έτος 2018 τέσσερα (4) ακίνητα συνολικού τιμήματος 79.656,00 €,
 - κατά το φορολογικό έτος 2019 επτά (7) ακίνητα συνολικού τιμήματος 344.068,00 €
- για τα οποία δεν προκύπτει από ποια πηγή προέρχονται τα ποσά που κατέβαλε για την αγορά των εν λόγω ακινήτων, πλην των ποσών που δηλώθηκαν ως εισοδήματα και συγκεκριμένα ο έλεγχος αναγνώρισε ποσό 965,00 € ως εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 και ποσό 17.635,11 € (ήτοι 18.735,11€-1.100,00€ ποσό που κατέβαλε ο προσφεύγων ως μίσθωμα και δεν δήλωσε στη ΔΦΕ) ως εισόδημα για το φορολογικό έτος 2019. Ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορ. ετών 2018 και 2019 τις ως άνω δαπάνες συνολικού τιμήματος 79.656,00€ και 344.068,00€ που κατέβαλε για την αγορά των προαναφερθέντων ακινήτων.

Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι:

α. ποσό ύψους **78.691,00 €** (= 79.656,00 € - 965,00 €) για το φορολογικό έτος 2018 και

β. ποσό ύψους **326.432,89 €** (= 344.068,00 € - 17.635,11 €) για το φορολογικό έτος 2019

αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, **προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.**

Στη συνέχεια, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ.ΣΔΕ του άρθ. 33 Ν. 5104/2024 με τις προσωρινές πράξεις. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε επί του ως άνω ΣΔΕ και εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις.

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

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή άρθρου 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι ποσό 78.691,00€ που αφορά το ελεγχόμενο έτος 2018 και ποσό 326.432,89€ που αφορά το ελεγχόμενο έτος 2019 συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.
- Ο έλεγχος εσφαλμένα ήχθη στην κρίση ότι υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ποσού 78.691,00€ για το έτος 2018 και ποσού 326.432,89€ για το έτος 2019, διότι στήριξε το πόρισμά του μόνο στις δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων και στα ποσά του φόρου που κατέβαλε σύμφωνα με την αντικειμενική αξία των ακινήτων και όχι στην εμπορική αξία — τίμημα αγοράς που αναγράφεται στα εν λόγω συμβόλαια και το οποίο είναι

αυτό που πραγματικά καταβλήθηκε για την κάθε αγορά. Το συνολικό τίμημα το οποίο κατέβαλε για την αγορά των ακινήτων ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 129.000,00€ [35.000,00€ για το 2018 και 94.000,00€ για το 2019] και όχι τα ποσά που ισχυρίζεται ο έλεγχος, ήτοι 79.656,00€ για το 2018 και 344.068,00€ για το 2019.

- Αναφορικά με την πηγή προέλευσης του εν λόγω ποσού ύψους 129.000,00€, το οποίο κατέβαλε για τις ως άνω αγορές τον ακινήτων, αυτό καλύπτεται πλήρως από τα εισοδήματά του των ελεγχόμενων ετών. Συγκεκριμένα το έτος 2018 τα εισοδήματά του σύμφωνα με την δήλωση εισοδήματός του την οποία υποβάλει στην Πολωνία ανέρχονται σε ποσό ύψους 150.000,00€ και αντίστοιχα το έτος 2019 τα εισοδήματά του ανέρχονται σε ποσό ύψους 110.000,00€. Επιπλέον, τα εισοδήματά του στην Ελλάδα για το έτος 2018 ανέρχονται σε ποσό ύψους 965,00€ και για το έτος 2019 ανέρχονται σε ποσό ύψους 17.635,11€.

- Επειδή την καταβολή του τιμήματος για τις εν λόγω αγορές των ακινήτων, την πραγματοποιούσε με την καταβολή μετρητών χρημάτων προς τον εκάστοτε πωλητή, κατά τα έτη 2018 και 2019 πραγματοποίησε αναλήψεις μετρητών χρημάτων από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς για αυτόν στον σκοπό. Συγκεκριμένα πραγματοποίησε αναλήψεις συνολικού ύψους 60.573,00€ από δύο τραπεζικούς του λογαριασμούς των τραπεζών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα. Επιπλέον, ορισμένα χρηματικά ποσά μετέφερε ο ίδιος στην Ελλάδα με τη μορφή μετρητών χρημάτων κατά τη διάρκεια αεροπορικού ταξιδιού από την Πολωνία.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία κρίνονται ως νέα στοιχεία, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- 1) Το υπ' αριθ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου(Σχετ. 1) και τα υπ' αριθ. συμβόλαια αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου (Σχετ. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 και 9 αντίστοιχα),
- 2) Αντίγραφα των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος του έτους 2018 και 2019, τα οποία υποβάλει στην Πολωνία, συντεταγμένα στην Πολωνική γλώσσα (Σχετ. 10 και 11),
- 3) Αναλυτική κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών των τραπεζών περιόδου 01/01/2018-31/12/2019 και 01/12/2019-31/12/2019 αντίστοιχα, στην Πολωνική γλώσσα, (Σχετ. 12 και 13),
- 4) Δύο πίνακες με την ονομασία ΠΙΝΑΚΑΣ Β 16 και ΠΙΝΑΚΑΣ Α 14.

Επιπλέον, σε συνέχεια της υποβολής της υπ' αριθ.ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας στις το με ID Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα κάτωθι έγγραφα τα οποία κρίνονται ως νέα στοιχεία:

- 1) Το από 27.03.2025 Πιστοποιητικό Φορολογικής κατοικίας για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2019, της Πρώτης Οικονομικής Υπηρεσίας του, συντεταγμένου στην Πολωνική γλώσσα που συνοδεύεται από επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (Σχετ.1),
- 2) Αντίγραφα των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 και 2019, τα οποία υπέβαλε προς την Πρώτη Οικονομική Υπηρεσία του της Πολωνίας, συντεταγμένα στην Πολωνική γλώσσα που συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (Σχετ. 2, 3) και

3) Αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης των τραπεζικών του λογαριασμών των τραπεζών περιόδου 01/01/2018-31/12/2019 και 01/12/2019-31/12/2019 αντίστοιχα, συντεταγμένα στην Πολωνική γλώσσα που συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (Σχ. 4,5).

Επειδή, η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 και συνεπώς εκδόθηκε η υπ' αριθ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 28/04/2025 μέσω του πληροφοριακού συστήματος της Φορολογικής Διοίκησης «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις» (αριθ. καταχώρισης).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.
2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36, παρ. 6 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 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, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32, του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

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

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το ν. 2707/1999 (Α' 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής

εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.

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.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34, του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.[...]»

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους. [...]

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου

λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.[...]

Επειδή, με την ΠΟΛ.1076/2015 με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.[...]

Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου

εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.[...]

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για[...]

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό. Στο τίμημα αυτό θα προστεθούν και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα και φόροι.

Κρίσιμος χρόνος για να υπολογιστεί το ποσόν της τεκμαρτής δαπάνης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου εφόσον καταβληθεί ολόκληρο το τίμημα και παραδοθεί η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου διαφορετικά, το ποσό της δαπάνης θα κατανέμεται στα φορολογικά έτη που καταβάλλονται οι δόσεις.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση σύνταξης προσυμφώνου αγοράς.

Σε ανέγερση οικοδομής εφόσον η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος, εκτός εάν χρόνος καταβολής έχει ορισθεί ο χρόνος αποπεράτωσης της οικοδομής.[...]

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με

α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία.

β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.[...]

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη

κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: [...]

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωπαϊκή του και η χώρα προέλευσης.[...]

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωπαϊκή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.[...]

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό για τα πρόσωπα:

α) που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους,[...]

Επειδή, στις «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2018» διευκρινίζεται ότι:

«Κωδικοί 735-736

Συμπληρώνεται το ποσό που καταβάλατε το 2018 για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. **ΕΠΙΣΗΜΑΙΝΕΤΑΙ** ότι στα ποσά των κωδικών αυτών θα συμπεριληφθεί το άθροισμα του τιμήματος, του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, των συμβολαιογραφικών εξόδων καθώς και λοιπών εξόδων και φόρων, που καταβλήθηκαν το 2018 για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων. **Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»**

Ομοίως, στις «Οδηγίες για τη Συμπλήρωση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων Φορολογικού Έτους 2019» διευκρινίζεται ότι:

«Κωδικοί 735-736

Συμπληρώνεται το ποσό που καταβάλατε το 2019 για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

ΕΠΙΣΗΜΑΙΝΕΤΑΙ ότι στα ποσά των κωδικών αυτών θα συμπεριληφθεί το άθροισμα του τιμήματος, του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, των συμβολαιογραφικών εξόδων καθώς και

λοιπών εξόδων και φόρων, που καταβλήθηκαν το 2019 για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων.

Στην αγορά ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης 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, στον Κανονισμό (ΕΕ) 2018/1672 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 23ης Οκτωβρίου 2018, για τον έλεγχο των μετρητών που εισέρχονται στην ένωση ή εξέρχονται από αυτήν αναφέρεται:

«[...] (17) Για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, θα πρέπει να επιβληθεί στα φυσικά πρόσωπα που εισέρχονται ή εξέρχονται από την Ένωση η υποχρέωση δήλωσης των ρευστών διαθεσίμων. Ωστόσο, για να μην περιορίζεται αδικαιολόγητα η ελεύθερη κυκλοφορία ή να μην επιβάλλεται υπερβολικός φόρτος στους πολίτες και στις αρχές λόγω των διοικητικών διατυπώσεων, η υποχρέωση αυτή θα πρέπει να υπόκειται σε κατώτατο όριο της τάξης των 10 000 EUR. Θα πρέπει δε να ισχύει για τους μεταφορείς που μεταφέρουν τα εν λόγω ποσά μαζί τους, στις αποσκευές τους ή στο μεταφορικό μέσο με το οποίο διέρχονται από τα εξωτερικά σύνορα. Θα πρέπει να απαιτείται από τα πρόσωπα αυτά να θέτουν τα ρευστά διαθέσιμα στη διάθεση των αρμόδιων αρχών για τη διεξαγωγή ελέγχου και, εφόσον κρίνεται απαραίτητο, να τα παρουσιάζουν στις εν λόγω αρχές. Η έννοια του «μεταφορέα» θα πρέπει να γίνεται κατανοητή ως μη περιλαμβάνουσα εκείνους τους μεταφορείς που αναλαμβάνουν την επαγγελματική μεταφορά αγαθών ή προσώπων.»

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018-2019. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένο το απόΠληροφοριακό Δελτίο της Γενικής Διεύθυνσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2018 τέσσερα (4) ακίνητα συνολικού τιμήματος 79.656,00 € και κατά το φορολογικό έτος 2019 επτά (7) ακίνητα συνολικού τιμήματος 344.068,00 €, για τα οποία δεν προκύπτει από ποια πηγή προέρχονται τα ποσά που κατέβαλε για την αγορά τους, πλην των ποσών που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα ως εισοδήματα. Συγκεκριμένα ο έλεγχος αναγνώρισε ποσό 965,00€ ως εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 και ποσό 17.635,11 € ως εισόδημα για το φορολογικό έτος 2019.

Ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορ. ετών 2018 και 2019 τις ως άνω δαπάνες συνολικού τιμήματος 79.656,00€ και 344.068,00€ που κατέβαλε για την αγορά των προαναφερθέντων ακινήτων.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι ποσό **78.691,00 €** (= 79.656,00 € - 965,00 €) για το φορολογικό έτος 2018 και ποσό **326.432,89 €** (= 344.068,00 € - 17.635,11 €) για το φορολογικό έτος 2019 αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, **προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία.**

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013. Πιο συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

- Είναι αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι υφίσταται προσαύξηση περιουσίας ποσού 78.691,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 326.432,89€ για το φορολογικό έτος 2019, διότι ο έλεγχος στήριξε το πόρισμά του μόνο στις δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων και στα ποσά του φόρου που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την αντικειμενική αξία των ακινήτων και όχι στην εμπορική αξία/τίμημα αγοράς που αναγράφεται στα συμβόλαια αγοραπωλησίας. Το συνολικό τίμημα το οποίο κατέβαλε για την αγορά των ακινήτων ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 129.000,00€ [35.000,00€ για το 2018 και 94.000,00€ για το 2019] και όχι τα ποσά που ισχυρίζεται ο έλεγχος, ήτοι 79.656,00€ για το 2018 και 344.068,00€ για το 2019.
- Αναφορικά με την πηγή προέλευσης του εν λόγω ποσού ύψους 129.000,00€, το οποίο κατέβαλε για τις ως άνω αγορές των ακινήτων, αυτό καλύπτεται από τα εισοδήματά του των ελεγχόμενων ετών τόσο στην Ελλάδα, όσο και στην Πολωνία.
- Επειδή την καταβολή του τιμήματος για τις εν λόγω αγορές των ακινήτων, την πραγματοποίησε με καταβολή μετρητών χρημάτων προς τον εκάστοτε πωλητή, κατά τα έτη 2018 και 2019 πραγματοποίησε αναλήψεις συνολικού ύψους 60.573,00€ από δύο τραπεζικούς του λογαριασμούς των τραπεζών Επιπλέον, ορισμένα χρηματικά ποσά μετέφερε ο ίδιος στην Ελλάδα με τη μορφή μετρητών χρημάτων κατά τη διάρκεια αεροπορικού ταξιδιού από την Πολωνία.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το με ID Συμπληρωματικό Υπόμνημα και προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται στοιχεία τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατά τη διενέργεια του ελέγχου και ειδικότερα προσκομίζει:

- Με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τα παρακάτω έγγραφα:
 - 1) Το υπ' αριθ.συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου(Σχετ. 1) και τα υπ' αριθ. συμβόλαια αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου (Σχετ. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 και 9 αντίστοιχα),
 - 2) Αντίγραφα των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος του έτους 2018 και 2019, τα οποία υποβάλλει στην Πολωνία, συντεταγμένα στην Πολωνική γλώσσα (Σχετ. 10 και 11),
 - 3) Αναλυτική κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών των τραπεζών περιόδου 01/01/2018-31/12/2019 και 01/12/2019-31/12/2019 αντίστοιχα, στην Πολωνική γλώσσα, (Σχετ. 12 και 13),
 - 4) Δύο πίνακες με την ονομασία ΠΙΝΑΚΑΣ Β 16 και ΠΙΝΑΚΑΣ Α 14.
- Με το με ID Συμπληρωματικό Υπόμνημα τα παρακάτω έγγραφα:

- 1) Το από 27.03.2025 Πιστοποιητικό Φορολογικής κατοικίας για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2019, της Πρώτης Οικονομικής Υπηρεσίας του, συντεταγμένου στην Πολωνική γλώσσα που συνοδεύεται από επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (Σχ.1),
- 2) Αντίγραφα των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 και 2019, τα οποία υπέβαλε προς την Πρώτη Οικονομική Υπηρεσία του της Πολωνίας, συντεταγμένα στην Πολωνική γλώσσα που συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (Σχ. 2, 3) και
- 3) Αντίγραφα της αναλυτικής κίνησης των τραπεζικών του λογαριασμών των τραπεζών περιόδου 01/01/2018-31/12/2019 και 01/12/2019-31/12/2019 αντίστοιχα, συντεταγμένα στην Πολωνική γλώσσα που συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση στα Ελληνικά (Σχ. 4,5).

Επειδή, από τα προσκομισθέντα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι η αρμόδια υπηρεσία κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν τα είχε στη διάθεσή της και κατά συνέπεια δεν τα έλαβε υπόψη κατά τη σύνταξη της απόέκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία απεστάλησαν με τη με αριθμόΠράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της ΔΕΔ στο αρμόδιο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από Έκθεση Επανελέγχου Προσδιορισμού Φορολογητέου Εισοδήματος, η οποία μας διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.....έγγραφο με θέμα «Αποστολή έκθεσης επανελέγχου».

Επειδή, στην ως άνω Έκθεση Επανελέγχου Προσδιορισμού Φορολογητέου Εισοδήματος, επί της ως άνω αναπομπής, η ελεγκτική αρχή αναφέρει τα κάτωθι:

«7. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο παρών έλεγχος αφού εξέτασε τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν μαζί με την πράξη αναπομπής στην Υπηρεσία μας και συγκεκριμένα:

Α) Το με ημερομηνία έκδοσης 27/03/2025 πιστοποιητικό Φορολογικής κατοικίας με το οποίο η Οικονομική Υπηρεσία του Πολωνίας βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων διαμένει στην..... στην οδόκαι διαμ.8

Β) Τα αντίγραφα της κίνησης των Τραπεζικών του λογαριασμών στις Τράπεζες

Γ) Αντίγραφα των δηλώσεων εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων στην Οικονομική Υπηρεσία του της Πολωνίας στις οποίες απεικονίζονται τα δηλωθέντα εισοδήματά του κατά τις ελεγχόμενες περιόδους.

Δ) Αντίγραφα των συμβολαίων που συντάχθηκαν για τις αγοραπωλησίες ακινήτων για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019.

Από την εξέταση των παραπάνω σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

Α. Από τα προσκομισθέντα συμβόλαια αγοραπωλησίας που συντάχθηκαν προέκυψε η αγορά στην Ελλάδα των κάτωθι ακινήτων ανά ελεγχόμενη περίοδο:

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2018

ΑΡ. ΣΥΜΒ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ, ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΟΔΟΣ	ΤΙΜΗΜΑ	ΑΝΤΙΚ.ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΦΜΑ
.....			10.000,00	19.320,00	.....
.....			8.500,00	21.859,20	.....
.....			8.500,00	20.304,00	.....
.....			8.000,00	18.176,40	.....
		ΣΥΝΟΛΟ:	35.000,00	79.659,60	

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2019

ΑΡ. ΣΥΜΒ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΟΔΟΣ	ΤΙΜΗΜΑ	ΑΝΤΙΚ.ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΦΜΑ
.....			14.000,00	86.928,20	.....
.....			22.000,00	48.417,60	.....
.....			9.500,00	34.346,03	.....
.....			40.000,00	109.742,90	.....
.....			8.500,00	15.627,94	.....
		ΣΥΝΟΛΟ:	94.000,00	295.062,67	

*Σημειώνεται ότι με το υπ' αρ.....συμβόλαιο αγοραπωλησίας αγοράστηκαν δύο ακίνητα (καταστήματα) επί της οδού

Επίσης ως προς τον τρόπο καταβολής του τιμήματος της αγοραπωλησίας αναφέρεται σε όλα τα συμβόλαια που συντάχθηκαν ότι αυτή έγινε με μετρητά.

Β. Από τα δεδομένα των κινήσεων Τραπεζικών λογαριασμών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου για την ελεγχόμενη περίοδο προέκυψαν αναλήψεις ποσών από ΑΤΜ στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

1)Αναλήψεις από ΑΤΜ στην Ελλάδα από λογαριασμό του στην Τράπεζα BANK:

ΕΤΟΣ: 2018

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΛΗΨΗΣ	ΠΟΣΟ
03/08/2018	602,00
15/10/2018	2.002,00
15/10/2018	2.002,00
15/10/2018	982,00
17/10/2018	2.002,00
17/10/2018	2.002,00
17/10/2018	992,00
18/10/2018	1.502,00
26/11/2018	2.002,00
26/11/2018	2.002,00
26/11/2018	992,00
ΣΥΝΟΛΟ	17.082,00

ΕΤΟΣ: 2019

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΛΗΨΗΣ	ΠΟΣΟ
29/01/2019	2.002,00
29/01/2019	902,00

06/08/2019	2.002,60
06/08/2019	992,60
07/08/2019	2.002,60
07/08/2019	2.002,60
07/08/2019	992,60
08/08/2019	2.002,60
08/08/2019	1.002,60
06/10/2019	2.002,60
06/10/2019	2.002,60
07/10/2019	2.002,60
07/10/2019	802,60
07/10/2019	2.002,60
04/12/2019	2.002,60
04/12/2019	502,60
05/12/2019	492,60
ΣΥΝΟΛΟ	28.418,20

2) Αναλήψεις από ΑΤΜ στην Ελλάδα από λογαριασμό του στην Τράπεζα:
ΕΤΟΣ: 2019

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΛΗΨΗΣ	ΠΟΣΟ
02/12/2019	2.002,60
02/12/2019	2.002,60
02/12/2019	2.002,60
02/12/2019	1.602,60
02/12/2019	2.002,60
02/12/2019	2.002,60
31/12/2019	2.002,60
31/12/2019	852,60
31/12/2019	602,50
ΣΥΝΟΛΟ	15.073,30

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων για τα έτη **2018** και **2019**, έχει προβεί σε αναλήψεις μετρητών από τους λογαριασμούς του συνολικού ποσού **60.753,50€**.

Γ. Από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα από εκμίσθωση ακινήτων, ποσό που έχει δηλωθεί στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης εισοδήματος .
- Δεν έχει δηλώσει στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης εισοδήματος τη δαπάνη για τις αγορές των ακινήτων του στην Ελλάδα, ούτε έχει δηλωθεί στον κωδικό 781 της δήλωσης εισοδήματος ποσό συναλλάγματος με σκοπό να δικαιολογηθούν τα τεκμήρια της αγοράς των περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα.
- Στην ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε, ισχυρίζεται ότι οι αγορές των ανωτέρω ακινήτων έγιναν με μετρητά από αναλήψεις μέσω ΑΤΜ στην Ελλάδα και στην Πολωνία, (όπως αναλυτικά απεικονίζεται στους ανωτέρω πίνακες) και το υπόλοιπο του ποσού δικαιολογείται από τη φυσική μεταφορά μετρητών από την Πολωνία στην Ελλάδα με σκοπό την αγορά των εν λόγω ακινήτων.

- Τέλος στην ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε αναφέρει ότι οι αγορές των ακινήτων καλύπτονται από τα εισοδήματά του στην Πολωνία για το έτος 2018, όσο και από τις δηλώσεις των παρελθόντων ετών.

Σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.4172/2013 για τον κάτοικο εξωτερικού δεν ισχύουν τα τεκμήρια (διαβίωσης και αγοράς) εφόσον δεν έχει εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή στην Ελλάδα. Εν προκειμένω όμως επειδή ο εν λόγω αποκτά εισοδήματα από μίσθωση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα ενεργοποιούνται για αυτόν τα τεκμήρια απόκτησης του άρθρου 32 του ν.4172/2013. Ο προσφεύγων για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, μπορεί να επικαλεστεί εισαγωγή συναλλάγματος εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωπαϊκή και η χώρα προέλευσης.

Επίσης, στον Κανονισμό (ΕΕ) 2018/1672 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 23^{ης} Οκτωβρίου 2018, για τον έλεγχο των μετρητών που εισέρχονται στην ένωση ή εξέρχονται από αυτήν στις βασικές του διατάξεις αναφέρεται: Κάθε φυσικό πρόσωπο που εισέρχεται στην ένωση ή εξέρχεται από αυτήν και μεταφέρει μετρητά αξίας 10.000 ευρώ ή περισσότερα, υποχρεούται να δηλώσει το ποσό αυτό στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους από το οποίο εισέρχεται ή στο οποίο εξέρχεται. Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε, δεν προσκόμισε ουδεμία τέτοια δήλωση ώστε να αποδεικνύεται η μεταφορά των μετρητών στην Ελλάδα.

Από τα ανωτέρω τεκμαίρεται ότι, εφόσον ο ελεγχόμενος αποκτά εισοδήματα στο εξωτερικό (Πολωνία)- όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες φορολογικές του δηλώσεις- θα έπρεπε να γίνει εισαγωγή συναλλάγματος ή εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων μέσω Τράπεζας (από την Πολωνία στην Ελλάδα) και όχι με φυσική μεταφορά των μετρητών για την οποία δεν προκύπτει με κανένα πρόσφορο τρόπο ότι έγινε πράγματι τέτοια μεταφορά μετρητών στην Ελλάδα τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά των ακινήτων όπως επικαλείται ο προσφεύγων.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο προσφεύγων εφόσον αποκτά εισοδήματα στην Ελλάδα δεν εξαιρείται του τεκμηρίου απόκτησης (Αρθρ. 32 ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε).

Επίσης δεν αποδεικνύεται - εφόσον η μεταφορά των χρημάτων για την αγοραπωλησία δεν έγινε μέσω Τραπεζικού συστήματος - ότι τα ποσά που αντιστοιχούν στο τίμημα αγοράς προήλθαν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του στην Πολωνία κατά συνέπεια εν προκειμένω ενεργοποιείται το τεκμήριο απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων. Όπως προβλέπεται από το άρθρο 32 περ. γ του ν. 4172/2013, στο οποίο ορίζεται ότι:

«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».

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο.

8.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σε συνέχεια των ως άνω αναφερομένων, ο έλεγχος κάνει δεκτά τα ποσά των αναλήψεων που ο προσφεύγων πραγματοποίησε μέσω των ΑΤΜ τηςπροερχόμενες από δύο

τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί στις Πολωνικές τράπεζες Δεν αποδεικνύεται όμως όπως αναφέρουμε ανωτέρω, ο ισχυρισμός του περί μεταφοράς μετρητών από την Πολωνία για την κάλυψη των επιπλέον ποσών που απαιτούνταν για την αγορά των ακινήτων στην Ελλάδα.

Ο έλεγχος σε συνέχεια των παραπάνω διαπιστώσεων, προσδιορίζει τα εισοδήματά του ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο σύμφωνα με τους κάτωθι πίνακες:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΑΡ. ΣΥΜΒ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΟΔΟΣ	ΤΙΜΗΜΑ	ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ
.....			10.000,00	6,00	10.006,00
.....			8.500,00	312,59	8.812,59
.....			8.500,00	315,16	8.815,16
.....			8.000,00	6,00	8.006,00
		ΣΥΝΟΛΟ:	35.000,00	639,75	35.639,75

Σύμφωνα με την υποβληθείσα υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, δηλώθηκαν εισοδήματα ποσού 916,75 € από εκμίσθωση ακινήτων, οι δε αναλήψεις του από ΑΤΜ στην Ελλάδα από λογαριασμό του στην Τράπεζαπροσδιορίστηκαν σε : 17.082,00 €.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 σε: 35.639,75 -916,75€ -17.082,00= 17.641,00€.

Η διαφορά αυτή που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΣΥΜΒ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΟΔΟΣ	ΤΙΜΗΜΑ	ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ
.....			14.000,00	965,05	14.965,05
.....			22.000,00	3,00	22.003,00
.....			9.500,00	3,00	9.503,00
.....			40.000,00	6,00	40.006,00
.....			8.500,00	257,74	8.757,74
		ΣΥΝΟΛΟ:	94.000,00	1.234,79	95.234,79

Σύμφωνα με την υποβληθείσα υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 δηλώθηκαν εισοδήματα ποσού 18.735,00 € από εκμίσθωση ακινήτων, 0,11€ από τόκους ημεδαπής προέλευσης και οι αναλήψεις του από ΑΤΜ στην Ελλάδα από λογαριασμούς του στην Τράπεζα ανήλθαν σε: 43.491,50€.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2019 σε: 95.234,79 -17.798,25 -0,11 -43.491,50= 33.944,93€.

Η διαφορά αυτή που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Συνοπτικά, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος απεικονίζεται στους παρακάτω πίνακες:

2018:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	916,75	916,75	0,00
Τόκοι -Μερίσματα	0,00	0,00	0,00
Επιχειρηματική Δραστηριότητα	0,00	17.641,00	17.641,00
Αγροτική Δραστηρ.	0,00	0,00	0,00
Μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	916,75	18.557,75	17.641,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	916,75	18.557,75	17.641,00

2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	17.798,25	17.798,25	0,00
Τόκοι -Μερίσματα	0,11	0,11	0,00
Επιχ. Δραστηριότητα	0,00	33.944,93	33.944,93
Αγροτική Δραστηρ.	0,00	0,00	0,00
Μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.798,36	51.743,29	33.944,93
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.798,36	51.743,29	33.944,93

[...]

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Επανελέγχου Προσδιορισμού Φορολογητέου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

- Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	965,00	79.656,00	18.557,75	17.641,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				3.881,02
	Χρεωστικό ποσό	137,51	26.105,54	4.018,53	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρ. 54 ν.5104/2024			12.984,02	1.940,51	1.940,51
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.515,70	144,27	144,27
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		137,51	43.605,26	6.103,31	5.965,80

Φορολογικό έτος 2019

- Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	18.735,11	345.168,00	51.743,29	33.944,93
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				8.759,62
	Χρεωστικό ποσό	3.829,39	111.552,24	12.589,01	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρ. 54 ν.5104/2024			53.861,43	4.379,81	4.379,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		127,56	29.574,13	2.206,75	2.079,19
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		3.956,95	194.987,80	19.175,57	15.218,62

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.