



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.02.2023

Αριθμός απόφασης: 504

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ
β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου Λάρισας, οδός, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. /12.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθ. /12.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, και γ) της από 12.09.2022 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 12.09.2022 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 24.10.2022 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- i. Με την υπ' αριθ. /12.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 99.528,68 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 49.739,34 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 24.841,82 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **174.109,84 ευρώ**.
- ii. Με την υπ' αριθ. /12.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 99.755,70 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 49.877,85 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 23.749,07 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **173.382,62 ευρώ**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 12.09.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρου 23 ν.4174/2013 - Κ.Φ.Δ.) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή επικουρικώς την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Από κανένα σημείο της έκθεσης δεν προκύπτει κατά τρόπο τεκμηριωμένο ότι το ποσό των 161.784,2 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, και το ποσό των 116.866,4 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2018 αφορά σε πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν στους ελεγχόμενους λογαριασμούς και δεν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.
2. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος να διαπιστώσει τεκμηριωμένα ότι η πηγή ή αιτία των καταθέσεων ανάγεται στην επαγγελματική του δραστηριότητα. Πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του αντικείμενου του φόρου από την ελεγκτική φορολογική αρχή ως προς τον ίδιο, που ως αντικείμενο του φόρου εκλήφθηκε αποκρυσταλλώμενη ύλη από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ταύτιση με εντοπισθείσα καταθετική κίνηση στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία της φορολογικής αρχής, ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη έκθεση είναι ακυρωτέα. Η ελεγκτική φορολογική αρχή ουδόλως έλεγξε κάθε επιμέρους συναλλαγή, ούτε εξάλλου προσδιόρισε τα επιμέρους χαρακτηριστικά κάθε ελεγχόμενης τραπεζικής συναλλαγής, έτσι ώστε να μπορούν να χαρακτηριστούν με νόμιμο τρόπο οι συναλλαγές αυτές, αφενός ως αποτέλεσμα άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος από τον ίδιο και αφετέρου ότι οι εν λόγω συναλλαγές αν και προερχόμενες από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος,

αποκρύφθηκαν ως τέτοιες από τον ίδιο με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση τη μη καταβολή των φόρων.

3. Όπως έχει ήδη αναφέρει στα κατά καιρούς Υπομνήματά του συμμετέχει ως μοναδικός εταίρος στην εταιρεία με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, με έδρα τη Ομοίως συμμετέχει ως κατ' ουσίαν μοναδικός εταίρος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ με έδρα τη Λάρισας. Και στις δύο εταιρείες κατέχει την ιδιότητα του Διαχειριστή και του νομίμου εκπροσώπου αυτών, ενώ κανένα άλλο πρόσωπο δεν συμμετέχει στη διοίκηση των εταιρειών αυτών ούτε έχει τον οποιονδήποτε λόγο στην οικονομική τους διαχείριση. Από την αντιπαράβολή των κινήσεων στους ατομικούς του λογαριασμούς με τις επακόλουθες πληρωμές των προμηθευτών των εταιρειών αυτών, όπως αυτές έχουν καταχωρηθεί στις λογιστικές καρτέλες των ανωτέρω εταιρειών, προκύπτει με σαφήνεια ότι μεγάλο μέρος των επίμαχων ποσών δεν αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας του από μη γνωστή αιτία, ούτε οποιαδήποτε δήθεν αμοιβή από τις εταιρείες αυτές αλλά αποτελούν κατ' ουσίαν χρήματα των εταιρειών αυτών που διακινήθηκαν από τον ίδιο προσωπικά μέσω των ελεγχόμενων λογαριασμών του, προκειμένου να πληρωθούν διάφοροι προμηθευτές των εταιρειών με την έκδοση επιταγών από τους ελεγχόμενους λογαριασμούς του επί ονόματι των λογαριασμών αυτών. Τονίζει δε το γεγονός ότι για το σύνολο των τραπεζικών της εταιρείας «..... ΕΠΕ» δεν υπήρχε η δυνατότητα έκδοσης τραπεζικών επιταγών προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρείας, ως εκ τούτου για να συνεχίσει τη λειτουργία της και να καλύπτει τους προμηθευτές της έπρεπε να χρησιμοποιηθούν οι ατομικοί του λογαριασμοί. Παραθέτει δεν πίνακα (σελίδα 9-10 ενδικοφανούς προσφυγής) από τον οποίο προκύπτει ότι ποσό ύψους τουλάχιστον 134.605,54 ευρώ έχει διακινηθεί μέσω των λογαριασμών του αποκλειστικά και μόνον για την κάλυψη των αναγκών των δύο αυτών εταιρειών για τα ελεγχόμενα έτη. Ισχυρίζεται τέλος, ότι εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι ελεγχόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί του λειτουργούσαν επί της ουσίας και ως δοσοληπτικοί λογαριασμοί σε σχέση με τις δύο αυτές εταιρείες. Πέραν της τραπεζικής διευκόλυνσης που παρείχε ο ίδιος στις ανωτέρω εταιρείες, η εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» προχώρησε σε καταβολή προς τον ίδιο διαφόρων χρηματικών ποσών προς προσωρινή ταμειακή του διευκόλυνση και μόνον και τα οποία προτίθεται να επιστρέψει στην εταιρεία μέσω της δρομολογηθείσας αύξησης του κεφαλαίου της έως 31.12.2022 με την συνακόλουθη καταβολή του προβλεπόμενου φόρου για την αύξηση αυτή.
4. Ειδικά όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα η αξία των υλικών και εξαρτημάτων συνολικού ύψους 100.000,00 ευρώ που δόθηκαν από τον ίδιο ως ιδιώτη στην εταιρεία εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και εκδόθηκε το σχετικό τιμολόγιο αγοράς από την ως άνω εταιρεία. Ισχυρίζεται ότι η απόκτησή τους είχε γίνει σε παρελθόντα χρόνο από τον ίδιο προσωπικά ως ιδιώτη και όχι από την ατομική επιχείρηση που διατηρεί επί ονόματί του, δεν αποτέλεσαν περιουσιακό στοιχείο της ατομικής του επιχείρησης και για το λόγο αυτό δεν έχουν καταχωρηθεί ως πάγια στοιχεία. Εκ παραδρομής και μόνο έγινε η καταχώρηση των ανωτέρω τιμολογίων αγοράς στο βιβλίο εσόδων της ατομικής του επιχείρησης, άλλωστε η πώλησή του έγινε σε αξία ισόποση εκείνης της αρχικής αγοράς του. Συνεπώς δεν υπήρχε κανένας λόγος αυτή η αξία να καταχωρηθεί στο Ε-3 της ατομικής του επιχείρησης, καθώς ουδέποτε αποκόμισε

κέρδος από την πώληση αυτή ώστε να φορολογηθεί και ορθώς αναγράφηκε μόνον στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Δεν δύναται να προσκομίσει την οποιαδήποτε απόδειξη λιανικής πώλησης του εξοπλισμού αυτού, μετά από 30 και πλέον χρόνια από τη μεταβίβαση του, ούτε υποχρεούται να τηρεί αρχείο τόσο παλαιών αποδείξεων.

5. Η απόρριψη από τον έλεγχο της προταθείσας από τον ίδιο Ανάλωσης Κεφαλαίου με την επίκληση νέας Ανάλωσης Κεφαλαίου που ο ίδιος ο έλεγχος συνέταξε στερείται νομικής βάσης. Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι έχουν ελεγχθεί τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων ανά έτος, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του, ούτως ώστε να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 12.09.2022 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Κ.Φ.Ε., ορίζονται τα εξής:

«Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

.... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Ε., ορίζονται τα εξής:

« Παροχές σε είδος

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

....

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, «του οποίου η μέθοδος υπολογισμού» ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 3 & 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, σχετικά με κέρδη από επαγγελματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου 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. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.

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 39 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας:

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

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του

εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

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

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

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών

λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ..ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο του ΓΓΔΕ αναφέρονται τα εξής:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

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

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

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 αποφάσεις και τις θέσεις της Διοίκησης, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης από την ελεγχόμενη χρήση, δεδομένου ότι πρόκειται για προσδιορισμό διαθεσίμων μετρητών και όχι για προσδιορισμό τεκμαρτού εισοδήματος, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συγκρίνεται και με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων θα πρέπει να ελέγχεται αφενός εάν έχει ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές και δαπάνες, (και όχι οι τεκμαρτές), δεδομένου ότι το ποσό το οποίο κάθε φορά κρίνεται αντιστοιχεί σε ταμειακή βάση και επίσης θα πρέπει εν συνεχεία να ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, διότι στην περίπτωση αυτή τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. (σχετικές ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ1259/2014).

Ενώ ως προς την αξιολόγηση της δυνατότητας επανακατάθεσης των ταμειακών διαθεσίμων μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι τα επικαλούμενα ταμειακά

διαθέσιμα που υφίστανται είτε από μη αναλωθέν πραγματικό κεφάλαιο είτε από προγενέστερες αναλήψεις και εισπράξεις δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών. (ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015).

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ *ορίζονται τα εξής:*

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

Επειδή, δυνάμει της υπ' αριθ./2/1119/11.07.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 - 2018 στον προσφεύγοντα, φυσικό πρόσωπο, επιτηδευματία με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος από φωτοβολταϊκά συστήματα και δευτερεύουσες δραστηριότητες ιατρός μαιευτήρας - αγρότης κανονικού καθεστώτος - μέλος Δ.Σ. Ν.Π. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, των βιβλίων και στοιχείων, των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα δηλώσεων και όλων των διαθέσιμων στον έλεγχο πληροφοριών διαπιστώθηκαν αναλυτικά τα κατωτέρω:

Φορολογικό έτος 2017

Εισόδημα άρθρου 21 παρ.4 του ΚΦΕ -προσαύξηση ποσού 161.784,20 ευρώ

Κατόπιν αξιολόγησης από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του προσφεύγοντος καταλογίσθηκε το ποσό των 161.784,20 ευρώ (ως ανάλυση αυτού στις σελίδες 26-30 οικείας έκθεσης ελέγχου) ως εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο και δεν κατέστη δυνατόν να ταυτοποιηθούν με οποιοδήποτε δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος.

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ποσό 7.777,31 ευρώ (αντί δηλωθέντος -8.493,45 ευρώ) (σημειώνεται ότι κατά τον έλεγχο της αγροτικής επιχείρησης τροποποιήθηκε η ζημιά από -8,090,78 σε -16.768,01ευρώ)

Ειδικότερα η ως άνω διαφορά εισοδήματος προσδιορίστηκε από τις παρακάτω λογιστικές διαφορές :

Έσοδα από πώληση παγίων 4.960,00 ευρώ (σελ.13-19 έκθεσης)

Από διασταυρωτικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από το σύστημα TAXIS προέκυψε η μη καταχώρηση στη δήλωση Ε3 εσόδου ύψους 4.960,00 ευρώ από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΕΠ.Ε.». Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα το προσήκων τιμολόγιο πώλησης αγαθών σχετικά με την πώληση αγαθών-παγίων (ιατρικά μηχανήματα) στην εταιρεία «..... ΜΟΝ.Ε.Π.Ε.» για την χρήση 2017. Συγκεκριμένα, αντ' αυτού εκδόθηκε

λανθασμένα από το παραπάνω νομικό πρόσωπο το με αριθ./2017 τιμολόγιο αγοράς αγαθών-παγίων από ιδιώτη ύψους 4.960€ για την χρήση 2017 αντί να εκδοθεί ισόποσο τιμολόγιο πώλησης αγαθών από τον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπ όψιν ότι είναι επιτηδευματίας με δραστηριότητα σχετική με τα πωλούμενα αγαθά. Ο προσφεύγων μολονότι συμπεριέλαβε το ληφθέν τιμολόγιο στα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης στο βιβλίο εσόδων δεν μετέφερε το κέρδος από εκποίηση παγίων στη σχετική δήλωση Ε3, στην στήλη Λοιπά Έσοδα έκαστης χρήσης. Τα παραπάνω πάγια (ιατρικά μηχανήματα και εργαλεία) δεν συμπεριελήφθησαν στο Μητρώο Παγίων της επιχείρησης, κατά συνέπεια ο έλεγχος κρίνει ότι έχουν πλήρως αποσβεσθεί καθώς αφορούν δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης που ξεκίνησε το 1993. Ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αφορά στο σύνολό του κέρδος από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων.

-Δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες ύψους 11.072,64 ευρώ (16.378,09-5,305,45 σελ.15-16 έκθεσης). Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι δαπάνες του βιβλίου εξόδων του προσφεύγοντος δεν επιμερίστηκαν σωστά μεταξύ της αγροτικής ατομικής επιχείρησης και της ατομικής του επιχείρησης με αποτέλεσμα να μην υπολογιστούν ορθά τα καθαρά κέρδη/ζημιές έκαστου κλάδου. Ως εκ τούτου ο έλεγχος αξιολόγησε τα σχετικά παραστατικά ανάλογα με τη δραστηριότητα που αφορούν και για τις λοιπές επιμέρισε το ποσό κάθε δαπάνης με βάση τη συμμετοχή κάθε κλάδου/δραστηριότητας στον συνολικό τζίρο, ως εκ τούτου ποσό δαπανών 29.120,87 ευρώ έκρινε ότι αφορά αγροτικές δαπάνες και αφορούν στο αποτέλεσμα της αγροτικής και όχι της ατομικής του επιχείρησης και το ποσό των 5.305,45 ευρώ (αντί των δηλωθέντων 16.378,09 ευρώ) αφορά σε δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης.

-Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εξέπεσαν ορθά οι κάτωθι δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο κοινό βιβλίο εξόδων ύψους 2.327,1 ευρώ (σελ.21 έκθεσης) βάσει της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (238,12 για την ατομική του επιχείρησης), καθώς προκύπτει ότι είτε δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά αφορούν προσωπική καταναλωτική δαπάνη του προσφεύγοντος, είτε δεν αφορούν την συγκεκριμένη οντότητα αλλά συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο με αυτόν, είτε δεν προσκομίστηκε το σχετικό παραστατικό. Σύμφωνα με τον ανωτέρω επιμερισμό δαπανών προκύπτουν μη ορθά εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 2.089,02 ευρώ για την αγροτική ατομική επιχείρησή του και ύψους **238,12 ευρώ** για την ατομική του επιχείρησης:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΓΡΟΤΙΚ Α	ΑΤΟΜΙΚ Η
1	18/9/2017	.....	81,37	.....	81,37	0,00
2	2/10/2017	.....	205,00	.....	108,34	96,66
3	2/10/2017	.....	300,00	.....	158,54	141,46
4	28/11/2017	.....	1.740,77	ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	1.740,77	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ		2.327,14		2.089,02	238,12

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσού 110.200 ευρώ.

Ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσού 82.200,20 ευρώ, ειδικότερα κατά τη χρήση 2017 καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα ποσά ύψους **83.732,40 ευρώ** (σελίδα 41 οικείας έκθεσης ελέγχου) από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», στην οποία διετέλεσε μοναδικός εταίρος και διαχειριστής από 10.09.2010, όπως προέκυψε από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας 33.07 (..... - ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ) αλλά και από τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος και τα τραπεζικά δεδομένα της Ε.Π.Ε. (εντολή ελέγχου/2022). Από την αναλυτική κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι το ποσό αυτό δεν επεστράφη στην εταιρεία ούτε κατά τα ελεγχόμενα έτη

(υπόλοιπο λογαριασμού στις 31.12.2018 = 677.692,80 ευρώ), αλλά ούτε μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου όπως προκύπτει από τους δημοσιευμένους ισολογισμούς του νομικού προσώπου (υπόλοιπο του λογ/σμου 33 στις 31.12.2020 = 1.525.557,9 ευρώ). Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά τα οκτώ ιδιωτικά συμφωνητικά (με ημερομηνίες 03.01.2010, 03.01.2011, 03.01.2012, 03.,01.2013, 03.01.2014, 03.01.2015, 03.01.2016 και 03.01.2017) που προσκόμισε ο προσφεύγων καθότι ορισμένα από αυτά αφορούσαν σε χρόνο προγενέστερο από την έναρξη της επιχείρησης αφετέρου από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προέκυπτε η ύπαρξη βέβαιης χρονολογίας. Περαιτέρω ο έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστούν οι οριστικές διαφορές εισοδήματος (82,200,20 ευρώ) έλαβε υπόψη του και αφαίρεσε καταβολές του προσφεύγοντος προς την εταιρεία και πρόσθεσε επίσης ποσά που εισέπραξε ο προσφεύγων από πελάτη της εταιρείας ή πλήρωσε η εταιρεία για λογαριασμό του (σελίδα 41-43 οικείας έκθεσης ελέγχου).

-Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα αμοιβές διαχειριστή, συνολικού ποσού 28.000,00 ευρώ από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ», (ο προσφεύγων συμμετέχει έμμεσα μέσω της συμμετοχής του κατά 99% στην μοναδική εταιρία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ και διετέλεσε επίσης διαχειριστής από 25.08.2014,) καθώς δεν αποδείχθηκε ότι αφορούν σε άλλο πλαίσιο και συγκεκριμένα τα κάτωθι(σελ.48 έκθεσης ελέγχου):

Αρ.Λογαριασμού	Ημερομηνία	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
.....	2017-01-12	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	10.000,0
.....	2017-01-23	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	3.000,0
.....	2017-01-30	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,0
.....	2017-01-31	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	3.500,0
.....	2017-02-09	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	10.000,0
ΣΥΝΟΛΟ				28.000,00

Φορολογικό έτος 2018

Εισόδημα άρθρου 21 παρ.4 του ΚΦΕ -προσαύξηση ποσού 116.866,40 ευρώ

Κατόπιν αξιολόγησης από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ποσό 116.866,40 ευρώ εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία (ανάλυση αυτών σελ.33-36 οικείας έκθεσης ελέγχου) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο και δεν κατέστη δυνατόν να ταυτοποιηθούν με οποιοδήποτε δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος,

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ποσό 104.034,01 ευρώ ((σημειώνεται ότι κατά τον έλεγχο της αγροτικής επιχείρησης τροποποιήθηκε η ζημιά από -38.252,90 σε -30.099,87 ευρώ)

Από την αξιολόγηση των ονομαστικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου που αφορούσαν πελάτες της ατομικής του επιχείρησης προέκυψαν οι κάτωθι καταθέσεις από τον πελάτη Α.Ε. (Α.Φ.Μ.) συνολικού ύψους 2.897,46€ οι οποίες αφορούν την ατομική του επιχείρηση και συγκεκριμένα την δραστηριότητα της παροχής ιατρικών υπηρεσιών (σελ.13 έκθεσης):

A/A	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
1	ΕΤΕ	2018-05-04	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ΑΕ	192,46

2	.....	2018-05-09	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ΑΕ	759
3	.....	2018-06-22	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ΑΕ	900
4	.....	2018-08-10	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ΑΕ	380
5	.....	2018-10-03	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ΑΕ	666

Από το με ημερομηνία 27/06/2022 απαντητικό έγγραφο του ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ (αρ.πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./28.06.2022) προκύπτει ότι οι παραπάνω καταβολές αφορούσαν αμοιβή του ελεγχόμενου για παροχή υπηρεσιών επιστημονικής υπευθυνότητας της μονάδας Ιατρικώς Από τον διενεργηθέντα έλεγχο Φ.Ε. στο συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο «..... ΜΟΝ Ε.Π.Ε.» προκύπτει ότι οι παραπάνω καταβολές δεν αφορούν το νομικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια ο έλεγχος πρόσθεσε το παραπάνω ποσό στα έσοδα από παροχή υπηρεσιών της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου Φορ. Έτους 2018, ενώ κρίνει ότι για τις παραπάνω πληρωμές δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. λόγω της απαλλαγής της περ. ε' - παρ.1 αρ.22/Ν.2859-2000.

Έσοδα από πώληση παγίων 100.000,00 ευρώ (σελ.13-19 έκθεσης)

Από διασταυρωτικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από το σύστημα TAXIS προέκυψε η μη καταχώρηση στη δήλωση Ε3 εσόδου ύψους 100.000,00 ευρώ από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΕΠ.Ε.». Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα το προσήκων τιμολόγιο πώλησης αγαθών σχετικά με την πώληση αγαθών-παγίων (ιατρικά μηχανήματα) στην εταιρεία «..... ΜΟΝ.Ε.Π.Ε.» για την χρήση 2018. Συγκεκριμένα, αντ' αυτού εκδόθηκαν λανθασμένα από το παραπάνω νομικό πρόσωπο τα με αριθ. 1-2/2018 τιμολόγια αγοράς αγαθών-παγίων από ιδιώτη ύψους 100.000,00 € για την χρήση 2018 αντί να εκδοθούν ισόποσα τιμολόγια πώλησης αγαθών από τον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπ όψιν ότι είναι επιτηδευματίας με δραστηριότητα σχετική με τα πωλούμενα αγαθά. Ο προσφεύγων μολονότι συμπεριέλαβε τα ληφθέντα τιμολόγια στα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης στο βιβλίο εσόδων δεν μετέφερε το κέρδος από εκποίηση παγίων στη σχετική δήλωση Ε3, στην στήλη Λοιπά Έσοδα έκαστης χρήσης. Τα παραπάνω πάγια (ιατρικά μηχανήματα και εργαλεία) δεν συμπεριελήφθησαν στο Μητρώο Παγίων της επιχείρησης, και κατά συνέπεια ο έλεγχος κρίνει ότι έχουν πλήρως αποσβεσθεί καθώς αφορούν δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης που ξεκίνησε το 1993. Ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αφορά στο σύνολό του κέρδος από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εξέπεσαν ορθά οι κάτωθι δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο κοινό βιβλίο εξόδων ύψους 2.445,5 ευρώ βάσει της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθώς προκύπτει ότι είτε δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης αφού η δαπάνη δεν αφορά επαγγελματική εγκατάσταση που χρησιμοποιείται από τον ελεγχόμενο, είτε δεν αφορούν την συγκεκριμένη οντότητα αλλά συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο με αυτόν, είτε δεν προσκομίστηκε το σχετικό παραστατικό. Σύμφωνα με τον ανωτέρω επιμερισμό δαπανών προκύπτουν μη ορθά εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους 1.308,8 ευρώ για την αγροτική ατομική επιχείρησή του και ύψους 1.136,65 ευρώ για την ατομική του επιχείρηση, ως κάτωθι(σελ.22 έκθεσης):

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΓΡΟΤΙΚΗ	ΑΤΟΜΙΚΗ
1	6/6/2018	.....	485,7	ΑΦΟΡΑ .....:ΆΛΜΟ ΚΤΙΡΙΟ	256,15	229,55

2	27/6/2018	.....	14,32	ΑΦΟΡΑ .....-ΆΛΛΟ ΚΤΙΡΙΟ	7,55	6,77
3	31/8/2018	.....	5,61	ΑΦΟΡΑ .....-ΆΛΛΟ ΚΤΙΡΙΟ	2,96	2,65
4	30/7/2018	.....	673,89	ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	355,40	318,49
5	1/7/2018	.....	15,08	ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	7,95	7,13
6	1/7/2018	.....	137,16	ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	72,34	64,82
7	27/11/2018	.....	1073,26	ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	566,02	507,24
8	7/5/2018	.....	40,47	ΑΦΟΡΑ Ε.Ε.	40,47	0
	ΣΥΝΟΛΟ		2.445,48		1.308,83€	1.136,65€

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσού 47.428,90 ευρώ.

Ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσό 46.698,70 ευρώ. Ειδικότερα κατά τη χρήση 2018 καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα ποσά ύψους 49.625,5 ευρώ (σελ.43 έκθεσης ελέγχου) από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», στην οποία διητέλεσε μοναδικός εταίρος και διαχειριστής από 10.09.2010, όπως προέκυψε από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας 33.07 (..... - ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ) αλλά και από τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος και τα τραπεζικά δεδομένα της Ε.Π.Ε. (εντολή ελέγχου/2022). Από την αναλυτική κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι το ποσό αυτό δεν επεστράφη στην εταιρεία ούτε κατά τα ελεγχόμενα έτη (υπόλοιπο λογαριασμού στις 31.12.2018 = 677.692,80 ευρώ), αλλά ούτε μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου, όπως προκύπτει από τους δημοσιευμένους ισολογισμούς του νομικού προσώπου (υπόλοιπο του λογ/σμου 33 στις 31.12.2020 = 1.525.557,9 ευρώ). Περαιτέρω ο έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστούν οι οριστικές διαφορές εισοδήματος (46.698,70 ευρώ) αφείρεσε το ποσό των δαπανών που κατέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό της εταιρείας και πρόσθεσε ποσά που πλήρωσε η εταιρεία για προσωπικές δαπάνες του προκειμένου να προσδιοριστεί η τελική διαφορά εισοδήματος (σελ.43-47 έκθεσης ελέγχου).

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα αμοιβές διαχειριστή, συνολικού ποσού 730,20 ευρώ από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» (ο προσφεύγων συμμετέχει έμμεσα μέσω της συμμετοχής του κατά 99% στην μοναδική εταιρία «..... ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ και διητέλεσε επίσης διαχειριστής από 25.08.2014,) καθώς δεν αποδείχθηκε ότι αφορούν σε άλλο πλαίσιο ως κάτωθι(σελ.48 έκθεσης ελέγχου) :

Αρ.Λογαριασμού	Ημερομηνία	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
.....	2018-10-15	ΠΡΟΙΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	..... PERIOR	730,20

Εισόδημα από ακίνητα 478,00 ευρώ.

Από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία (ΠΟΛ 1033/2014) προκύπτει ότι στο φορολογικό έτος 2018 δεν δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα εισοδήματα από εκμίσθωση αγροτεμαχίων σε φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες - αγρότες συνολικού ποσού 478,00 ευρώ (σελ.51 έκθεσης)

ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟΥ	ΠΟΣΟ	Α.Φ.Μ. ΜΙΣΘΩΤΗ	ΜΙΣΘΩΤΗΣ
.....	218	.....	.....
.....	50	.....	.....
.....	210	.....	.....

Επειδή, κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων του ελέγχου, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ανά φορολογικό έτος διαμορφώνεται ανά κατηγορία εισοδήματος ως εξής:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ		Τόκοι- Μερίσματα	Ακίνητη Περιουσία	Μισθωτές Υπηρεσίες	Επιχ. Δραστηριότητα	Σύνολο
ΦΟΡ.2017	Ποσά δήλωσης	521,82	5.914,49	0,00	0,00	6.436,31
	Ποσά ελέγχου	521,82	5.914,49	110.200,2	169.561,55	286.198,06
	Διαφορά	0,00	0,00	110.200,2	169.561,55	279.761,75
ΦΟΡ.2018	Ποσά δήλωσης	27,05	5.961,37	3.422,54	1.979,98	11.390,94
	Ποσά ελέγχου	27,05	6.439,37	50.851,44	222.880,53	280.198,39
	Διαφορά	0,00	478,00	47.828,90	220.900,55	268.807,45

Κατόπιν αυτού προσδιορίστηκε ο φόρος εισοδήματος ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

Εισόδημα φορ. έτους 2017	Υπόχρεου		Συζύγου		Διαφορά
	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	
Φορολογητέο εισόδημα	6.436,31	286.198,06	44.934,69	44.934,69	279.816,31
Φόρος κλίμακας	965,44	100.444,12	11.522,28	11.522,28	99.478,68
Μειώσεις φόρου Αρ. 16/Ν.4172-2013	0,00	0,00	1.909,91	1.859,91	-50,00
Φόρος που αναλογεί	965,44	100.444,12	9.612,37	9.662,37	99.528,68

Εισόδημα φορ. έτους 2018	Υπόχρεου		Συζύγου		Διαφορά
	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	
Φορολογητέο εισόδημα	11.390,84	280.198,39	46.206,68	46.206,68	266.807,45
Φόρος κλίμακας	2.086,80	102.781,03	11.996,97	11.996,97	100.694,23
Μειώσεις φόρου Αρ. 16/Ν.4172-2013	752,96	1.691,49	1.797,80	1.797,80	938,53
Φόρος που αναλογεί	1.333,84	101.089,54	11.996,97	11.996,97	99.755,70

Ακολούθως προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή η ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα έτη 2017 και 2018 και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας στην οικεία έκθεση ελέγχου και ως προς τις διαπιστωθείσες διαφορές εισοδήματος προβάλλει κατά βάση τα εξής :

-η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα έκρινε ότι υφίσταται προσαύξηση. Ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή για την αιτιολόγηση των πιστώσεων που αφορούν σε προσαύξηση επικαλείται επανακαταθέσεις μετρητών από διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι έχουν ελεγχθεί τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων ανά έτος, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του, ούτως ώστε να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

-η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα έκρινε ότι υφίσταται εισόδημα από μισθωτή εργασία για τις τραπεζικές πιστώσεις που προέρχονται από την εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, και από την εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ, καθώς αφορούν σε κινήσεις ταμειακής διευκόλυνσης στο πλαίσιο της οικονομικής διαχείρισης των εταιρειών και ειδικότερα ισχυρίζεται ότι το σύνολο των τραπεζικών πιστώσεων της εταιρείας «..... ΕΠΕ» πραγματοποιήθηκε διότι δεν υπήρχε η δυνατότητα έκδοσης τραπεζικών επιταγών προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρείας, ως εκ τούτου για να συνεχίσει τη λειτουργία της και να καλύπτει τους προμηθευτές της έπρεπε να χρησιμοποιηθούν οι ατομικοί του λογαριασμοί. Παραθέτει δεν πίνακα (σελίδα 9-10 ενδικοφανούς προσφυγής) από τον οποίο προκύπτει ότι ποσό ύψους τουλάχιστον 134.605,54 ευρώ έχει διακινηθεί μέσω των λογαριασμών του αποκλειστικά και μόνον για την κάλυψη των αναγκών των δύο αυτών εταιρειών για τα ελεγχόμενα έτη. Ισχυρίζεται τέλος, ότι εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι ελεγχόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί του λειτουργούσαν επί της ουσίας και ως δοσοληπτικοί λογαριασμοί σε σχέση με τις δύο αυτές εταιρείες. Πέραν της τραπεζικής διευκόλυνσης που παρείχε ο ίδιος στις ανωτέρω εταιρείες, η εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ» προχώρησε σε καταβολή προς τον ίδιο διαφόρων χρηματικών ποσών προς προσωρινή ταμειακή του διευκόλυνση και μόνον και τα οποία προτίθεται να επιστρέψει στην εταιρεία μέσω της δρομολογηθείσας αύξησης του κεφαλαίου της έως 31.12.2022 με την συνακόλουθη καταβολή του προβλεπόμενου φόρου για την αύξηση αυτή.

-Η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα θεώρησε στο φορολογικό έτος 2018, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα την αξία των υλικών και εξαρτημάτων συνολικού ύψους 100.000,00 ευρώ που δόθηκαν από τον ίδιο ως ιδιώτη στην εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και εκδόθηκε το σχετικό τιμολόγιο αγοράς από την ως άνω εταιρεία. Ισχυρίζεται ότι η απόκτησή τους είχε γίνει σε παρελθόντα χρόνο από τον ίδιο προσωπικά ως ιδιώτη και όχι από την ατομική επιχείρηση που διατηρεί επ' ονόματί του, δεν αποτέλεσαν περιουσιακό στοιχείο της ατομικής του επιχείρησης και για το λόγο αυτό δεν έχουν καταχωρηθεί ως πάγια στοιχεία.

Επειδή ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα :

-ως προς την επικαλούμενη **ανάλωση** όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.31 οικείας έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων δεν είχε δυνατότητα ταμειακών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος καθώς διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων είχε την 31.12.2016 αρνητικό διαθέσιμο κεφάλαιο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη στον σχηματισμό πίνακα πλεονάζοντος διαθέσιμου κεφαλαίου σε μετρητά περιόδου 01.01.1996-31.12.2016 βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1259/2014, στην οποία δεν συμπεριλήφθηκαν τεκμαρτές δαπάνες, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά μόνο οι πραγματικές δαπάνες, ήτοι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων αρ. 17 του ν.2238-1994 ή αρ. 32 του ν.4172-2013 μαζί με τις λοιπές δαπάνες, φόρους τέλη κλπ εκάστης χρήσης. Από τον πίνακα (σελίδες 30-31 της παρούσας Έκθεσης ελέγχου) προκύπτει αρνητικό διαθέσιμο κεφάλαιο για τον προσφεύγοντα στις 31.12.2016 ενώ αντίστοιχα το σύνολο των αποταμιεύσεων του στους τραπεζικούς λογαριασμούς την 31.12.2016 ανέρχεται στο ποσό των 134.777,40 ευρώ. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται θετικό υπόλοιπο διαθέσιμου κεφαλαίου για να συγκριθεί με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 31.12.2016, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών απορρίπτεται ως

αβάσιμος. Περαιτέρω σημειώνεται επίσης ότι από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος (στοιχεία εμβασμάτων και τόκων αλλοδαπής) προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει στην κατοχή του και τους κάτωθι λογαριασμούς αλλοδαπής: I. του επενδυτικού λογαριασμού με αριθμό στην τράπεζα και II. του λογαριασμού με αριθμό στην τράπεζα Στον έλεγχο προσκομίστηκε η κίνηση του παραπάνω λογαριασμού με αριθμό I για την περίοδο 01.01.2017-31.12.2018, από την αξιολόγηση της οποίας δεν προκύπτουν κινήσεις προς διερεύνηση. Από την αναλυτική κίνηση του παραπάνω λογαριασμού προκύπτουν απαλλασσόμενα εισοδήματα από μερίσματα Αμοιβαίων Κεφαλαίων. Σχετικά με τον παραπάνω λογαριασμό με αριθμό II, καθώς δεν προσκομίστηκε η αναλυτική κίνηση του στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα, απεστάλη το υπ' αριθμ. /05.09.2022 αίτημα παροχής στοιχείων στην Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε., ως εκ τούτου δεν υφίσταται σαφή εικόνα του υπολοίπου των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ύπαρξης ταμειακών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος την 31.12.2016 δεν τεκμηριώνεται και απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις προερχόμενες από τις ως άνω εταιρείες για τις οποίες κρίθηκε ότι αφορά σε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες:

α) Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων ισχυρίσθηκε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις από την εταιρεία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε αφορούν σε δανεισμό και προσκόμισε οκτώ συμφωνητικά μεταξύ του ιδίου και του νομικού προσώπου με ημερομηνίες 03.01.2010, 03.01.2011, 03.01.2012, 03.01.2013, 03.01.2014, 03.01.2015, 03.01.2016, 03.01.2017, τα οποία ωστόσο δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο ως συμβάσεις δανεισμού καθώς: α) δεν έφεραν βέβαιη ημερομηνία από αρμόδια αρχή, ενώ η αρχική σύμβαση για τη χρήση 2010 φέρει ημερομηνία προ της ιδρύσεως της εταιρείας (10.09.2010), β) δεν υποβλήθηκαν οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., γ) δεν δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία οποιοδήποτε ποσό τόκου-παροχής σε είδος για τα ποσά που καταβλήθηκαν από 01.01.2014 βάσει του άρθρου 13 του ν.4172/2013, ούτε η ως άνω εταιρεία δήλωσε στα λοιπά έσοδά της πιστωτικούς τόκους και δ) στα εν λόγω συμφωνητικά ο προσφεύγων φέρεται ως δανειστής της εταιρείας, ενώ από την κίνηση του λογαριασμού 33.07 και από τις τραπεζικές κινήσεις προκύπτει αποκλειστικά ότι ο προσφεύγων οφείλει προς την εταιρεία. Επίσης από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση του λογαριασμού 33.07 (.....-ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ) της εταιρείας «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» τα επίμαχα ποσά δεν επεστράφησαν στην εταιρεία ούτε κατά τα ελεγχόμενα έτη (υπόλοιπο λογαριασμού στις 31.12.2018 = 677.692,80 ευρώ), ούτε και μεταγενέστερα (όπως προκύπτει από τους δημοσιευμένους ισολογισμούς του νομικού προσώπου (υπόλοιπο λογαριασμού 33 στις 31.12.2020 = 1.525.557,90 ευρώ). Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προτίθεται να επιστρέψει τα ποσά στην εταιρεία μέσω της δρομολογηθείσας αύξησης του κεφαλαίου της έως 31.12.2022 με την συνακόλουθη καταβολή του προβλεπόμενου φόρου για την αύξηση αυτή. Ωστόσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η τυχών επιστροφή αυτών ή η ανάλωσή τους για λογαριασμό της εταιρείας ή ότι έχουν πραγματοποιηθεί διαδικασίες για αύξηση κεφαλαίου και τα εν λόγω ποσά επεστράφησαν με σκοπό την αύξηση κεφαλαίου, ή ότι πρόκειται για μερίσμα, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη οικειοποίησής τους και επιστροφής των ποσών απορρίπτονται ως

αναπόδεικτοι.

β)ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις που προέρχονται από την εταιρεία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ» με ΑΦΜ ο προσφεύγων ισχυρίσθηκε επίσης ότι πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής διαχείρισης της εταιρείας και συγκεκριμένα για την πληρωμή προμηθευτών αυτής και προς επίρρωση του ισχυρισμού του με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε πίνακα επιταγών που εκδόθηκαν από τους ατομικούς του λογαριασμούς για εξόφληση προμηθευτών της εταιρείας (σελ. 9-10 της υπό κρίση ενδικοφανούς). Ωστόσο πέραν του ανωτέρω πίνακα δεν προσκομίσθηκαν τα στοιχεία των επιταγών, ούτε τα στοιχεία των προμηθευτών και των σχετικών δαπανών ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί ότι αφορά όντως σε πληρωμές για λογαριασμό των ως άνω εταιρειών. Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιταγή ύψους 2.706,63€ στις 14.12.2017, η επιταγή ύψους 4.000,0€ στις 13.02.2018, η επιταγή ύψους 4.000,0€ στις 20.03.2018 και η επιταγή ύψους 7.000,0€ στις 02.08.2018, οι οποίες εκδόθηκαν από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό, αφορούσαν την αποπληρωμή πελάτη της ατομικής του επιχείρησης «Αφοι Ο.Ε.», ενώ οι επιταγές ύψους 4.750€ και 19.250€ από τον λογαριασμό με αριθμό αφορούσαν την αγορά Ι.Χ. αυτοκινήτου με αρ. κυκλοφορίας από τη σύζυγο του. Δεδομένου ότι και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η τυχών επιστροφή αυτών ή η ανάλωσή τους για λογαριασμό της εταιρείας ή ότι πρόκειται για μέρισμα, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη οικειοποίησής τους και ανάλωσής τους απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

-ως προς το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα από την πώληση ιατρικού εξοπλισμού στην εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΕΠ.Ε.».

Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από το σύστημα TAXIS προέκυψε η μη καταχώρηση στη δήλωση Ε3 εσόδου ύψους 4.960,00 ευρώ για το έτος 2017 και 100.000,00 ευρώ για το έτος 2018 από την εταιρεία «..... ΜΟΝ. ΕΠ.Ε.». Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τα προσήκοντα τιμολόγια πώλησης αγαθών σχετικά με την πώληση αγαθών - παγίων (ιατρικά μηχανήματα και εργαλεία) στην ως άνω εταιρεία για τις χρήσεις 2017 και 2018. Ειδικότερα, αντί έκδοσης τιμολογίων πώλησης από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν λανθασμένα από το ως άνω νομικό πρόσωπο τα με α/α 1/2017 ποσού 4.960,00 ευρώ και 1/2018 ποσού 100.000,00 ευρώ τιμολόγια αγοράς αγαθών από ιδιώτη, καθώς ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας με δραστηριότητα σχετική με τα πωλούμενα αγαθά, ως εκ τούτου κρίθηκε ότι τα ως άνω ποσά αφορούν στο σύνολό τους κέρδη από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων. Ο προσφεύγων μολονότι συμπεριέλαβε τα ληφθέντα τιμολόγια στα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης στο βιβλίο εσόδων, δεν μετέφερε το κέρδος από εκποίηση παγίων στις σχετικές δηλώσεις Ε3, στη στήλη Λοιπά Έσοδα εκάστης χρήσης. Τα παραπάνω πάγια (ιατρικά μηχανήματα και εργαλεία) δεν συμπεριλήφθηκαν στο Μητρώο Παγίων της επιχείρησης, και κατά συνέπεια ο έλεγχος έκρινε ότι έχουν πλήρως αποσβεστεί καθώς αφορούν δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης που ξεκίνησε το 1993. Συνεπώς το κέρδος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από την πώληση των εν λόγω παγίων έχει ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017: έσοδα από πώληση παγίων - αναπόσβεστη αξία παγίου = 4.960,00 - 0,00 = 4.960,00 ευρώ

Φορολογικό έτος 2018: έσοδα από πώληση παγίων – αναπόσβεστη αξία παγίου = 100.000,00 – 0,00 = 100.000,00 ευρώ.

Με την κρινόμενη προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απόκτηση του επίμαχου ιατρικού εξοπλισμού έγινε σε παρελθόντα χρόνο από τον ίδιο ως ιδιώτη και όχι ως ατομική επιχείρηση, και δεν δύναται να προσκομίσει την απόδειξη λιανικής πώλησης του εν λόγω εξοπλισμού διότι έχουν παρέλθει τριάντα και πλέον χρόνια και ως εκ τούτου ουδέποτε αποκόμισε κέρδος για την ατομική του επιχείρηση από την πώληση αυτή. Ωστόσο αφενός όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών μαιευτήρα – γυναικολόγου με ημερομηνία έναρξης την 09.11.1993 αφετέρου πρόκειται για ειδικό ιατρικό εξοπλισμό και δεν δύναται να θεωρηθεί ότι αγοράστηκε εκτός της ιατρικής του δραστηριότητας με σκοπό να τον χρησιμοποιήσει ως ιδιώτης. Ο ίδιος άλλωστε όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου συμπεριέλαβε τα ληφθέντα τιμολόγια στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της ατομικής του επιχείρησης. Ακόμα και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι ο υπό κρίση ιατρικός εξοπλισμός είχε αγοραστεί από τον προσφεύγοντα αρχικώς ως ιδιώτη, το έσοδο ή μέρος του εσόδου από την πώληση δύναται επίσης να φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172-2013, καθώς οι πωλήσεις ξεπερνούν το όριο των τριών ομοειδών συναλλαγών ανά εξάμηνο (τέσσερις πωλήσεις στο β' εξάμηνο του 2017 και είκοσι πέντε πωλήσεις στο β' εξάμηνο του 2018).

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΕ έκρινε ότι τα επίμαχα ποσά αφορούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 12.09.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 21.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α) της με αριθ. /12.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθ. /12.09.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

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

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου εισοδήματος	99.528,68
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	24.841,82
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	49.739,34
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	174.109,84

(- ως η υπ' αριθ./12.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 (εισοδήματα 01.01.2017 – 31.12.2017)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου εισοδήματος	99.755,70
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	23.749,07
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	49.877,85
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	173.382,62

(- ως η υπ' αριθ./12.09.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 (εισοδήματα 01.01.2018 – 31.12.2018)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.