



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1120

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332249

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## **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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
  - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ.:....., κατά ακόλουθων πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:
- α. της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016
  - β. της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017
  - γ. της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016
  - δ. της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017
  - ε. της υπ' αρ. ....2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>α</sup> του Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την με αριθ. ....2023 απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την με αρ. ....2023 πράξη αναπομπής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας
10. Την με αρ. πρωτ. ....2023 (ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ) έκθεση απόψεων επί της πράξεως αναπομπής της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ.:....., 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:

Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 29.420,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 14.710,27€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 4.371,18€, ήτοι συνολικό ποσό 48.501,98€. Ειδικότερα, από το καταλογισθέν ποσό στον προσφεύγοντα αναλογεί φόρος εισοδήματος ύψους 5.928,13€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 2.964,07€,

πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 322,85€, ήτοι συνολικό ποσό 9.215,05€.

Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 57.227,32€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 28.613,66€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 11.870,52€, ήτοι συνολικό ποσό 97.711,50€. Ειδικότερα, από το καταλογισθέν ποσό στον προσφεύγοντα αναλογεί φόρος εισοδήματος ύψους 12.004,78€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 6.002,39€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.471,98€, ήτοι συνολικό ποσό 20.479,15€.

Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση κατά 8,71€ (από 715,77€ σε 707,06€), λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 8,71€ φορολογητέων εισροών ύψους 36,29€.

Με την με αριθμό .....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 1.234,74€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 575,54€ πλέον προστίμου κατόπιν:

- α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 13.858,20€ και συνακόλουθα φόρου εκροών ύψους 1.801,57€,
- β) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 8,71€.

Με την με αριθμό .....2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 900,78€ (1.801,56\*50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58α§1 του Κ.Φ.Δ., λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 13.858,20€, πλέον Φ.Π.Α. 1.801,56€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από .....2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ..../22 εντολής του προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα (αγρότη) την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019.

Στο πλαίσιο διενέργειας των εν λόγω ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	<b>Λογιστικές διαφορές</b>
Αγορές και δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β Ν.4172/2013	975,60€
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. γ Ν.4172/2013	2.000,00€
<b>Σύνολο</b>	<b>2.975,60€</b>

<b>Φορολογικό έτος 2017</b>	<b>Λογιστικές διαφορές</b>
Αγορές και δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.β Ν.4172/2013	1.488,7€
Δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης της παρ.2 του άρθρου 12 Ν.4172/2013 και δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.ιδ του Ν.4172/2013	3.485,34€
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. γ Ν.4172/2013	99,57€
<b>Σύνολο</b>	<b>5.073,61€</b>

Τα δε κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 Ν.4172/2013 στα ως άνω φορολογικά έτη επαναπροσδιορίστηκαν ως εξής:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>	
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	121.060,88
μείον αγορές χρήσης	13.823,33
Μικτό αποτέλεσμα	107.237,55
Μείον δαπάνες χρήσης	106.036,71
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	1.200,84
Πλέον μη εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου	2.975,60

<b>Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό</b>	<b>4.176,44</b>
--	-----------------

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</b>	
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	108.641,96
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	13.858,20
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	122.500,16
μείον αγορές χρήσης	18.064,30
Μικτό αποτέλεσμα	104.435,86
Μείον δαπάνες χρήσης	74.754,02
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	29.681,84
Πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες ελέγχου	5.073,61
<b>Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό</b>	<b>34.755,45</b>

Παράλληλα, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαρισμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) και των προσκομισθέντων στοιχείων στα πλαίσια της διαδικασίας της κλήσης σε ακρόαση, προέκυψαν οι ακόλουθες μη δικαιολογηθείσες πιστώσεις, οι οποίες κρίθηκε ότι συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013.

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς πιστώσεις	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν	Πιστώσεις που δε δικαιολογήθηκαν
2016	245.738,39	230.558,65	15.179,74
2017	351.452,28	332.425,26	19.027,02

Περαιτέρω, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς και της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου (διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας) για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Με την μέθοδο που ακολουθήθηκε προέκυψε, μετά τη σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων (συνολικών εσόδων) και των διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν (προσωπικών δαπανών), υπόλοιπο μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης συνολικού ύψους 33.320,95€ για το φορολογικό έτος 2016 και 102.588,18€ για το φορολογικό έτος 2017.

Λόγω δε του γεγονότος ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος, ..... με Α.Φ.Μ. .... την υπό κρίση περίοδο ασκούσε και η ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα, η προαναφερθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη κατανεμήθηκε κατ' έτος μεταξύ των δύο συζύγων, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο συνολικό ποσό των ακαθάριστων εσόδων από την επαγγελματική τους

δραστηριότητα, όπως αυτό προέκυψε από τα τηρούμενα βιβλία τους και είχε δηλωθεί στα έντυπα Ε3 και στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Ειδικότερα, όσον αφορά τον προσφεύγοντα:

-Κατά το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκε, με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, μη δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα 6.980,73€ (33.320,95€\*20,95%). Ωστόσο μετά την σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου και βάσει γενικών διατάξεων (άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2017) ο προσφεύγων φορολογήθηκε για εισόδημα ύψους 20.109,25€ βάσει των γενικών διατάξεων.

Κατά το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε, με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, μη δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα 12.197,73€ (102.588,16\*11,86%). Ωστόσο μετά την σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου και βάσει γενικών διατάξεων (άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2017) ο προσφεύγων φορολογήθηκε για εισόδημα ύψους 54.695,40€ βάσει των γενικών διατάξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠΕΠΝΥ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 συμπληρωματικό του υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 ΚΦΕ.
2. Κατά τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος δεν λήφθηκε υπόψη αγροτικό εισόδημα και αναλώσεις προηγούμενων ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού υποβλήθηκε νέος πίνακας ανάλυσης κεφαλαίου των ετών 2000-2015, από τον οποίο προκύπτει διαθέσιμο εισόδημα 260.000,00 ευρώ, με το οποίο καλύπτονται καταθέσεις δικές του και της συζύγου του στους κοινούς λογαριασμούς. Με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠΕΠΝΥ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα υποβλήθηκαν νέα στοιχεία – τιμολόγια πωλήσεων αγροτικών προϊόντων των ετών 2002, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013 συνολικής αξίας 762.956,93€.
3. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με την προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας στα φορολογικά έτη 2016-2017, καθόσον ο έλεγχος των τραπεζικών καταθέσεων θα πρέπει να αφορά πρωτογενείς και όχι δευτερογενείς καταθέσεις, μόνο μεγάλης αξίας. Επιπρόσθετα θα πρέπει να εξαιρεθούν οι πιστώσεις που αφορούν συνδικαιούχους των λογαριασμών, που δεν ελέγχονται, εν προκειμένω τα τέκνα του.
4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές.  
-Όσον αφορά τον προμηθευτή «.....» για την φορολογικό έτος 2016 (σελ.94 του ελέγχου) και ειδικότερα το ΤΑΓ ..... καθαρής αξίας 975,60 συνυποβάλλονται καρτέλες προμηθευτή χρήσης 2015 και 2016, καθώς και καταθετήριο αξίας 1.250,00€ με ημερομηνία 29/12/2015.

- Για την λογιστική διαφορά που προέκυψε από μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές αξίας 2000,00€ συνυποβάλλεται καταθετήριο από τον λογαριασμό -671 της τράπεζας Πειραιώς της 29-05-2017 αξίας 2000,00€ με ένδειξη «ΕΦΚΑ/ ΟΓΑ εισπράξεις – εργοδότες». Οι συνολικές εισφορές ανέρχονταν σε 3.757,32€ και εξοφλήθηκαν με δύο καταθέσεις την 29-05-2017 αξίας 2.000,00€ και την 06-09-2017 αξίας 1.757,32€.

- Αναφορικά με τον προμηθευτή «.....» για το φορολογικό έτος 2017 (σελ.94, 95 του ελέγχου) εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τα συγκεκριμένα τιμολόγια. Προσκομίζονται οι καρτέλες του προμηθευτή και βάσει του πίνακα που παρατίθεται, ο προσφεύγων κατέβαλε μέσω τραπέζης συνολικά 7.107,44€ για τιμολόγια άνω των 500€.Επισυνάπτονται όλες οι τραπεζικές καταθέσεις, καθώς και οι καρτέλες προμηθευτή, χρήσης 2017.

- Σχετικά με τη λογιστική διαφορά από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης της παρ.2 του άρθρου 12 Ν.4172/2013 και δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής παρατίθενται πληρωμές προς τους εργαζομένους αξίας 1.962,00 ευρώ.

5. Αναφορικά με την φορολογία του Φ.Π.Α. ο έλεγχος θα έπρεπε να αναγνωρίσει τα έξοδα ΚΤΕΟ της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016.

6. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την παράβαση της μη ζήτησης μη λήψης φορολογικών στοιχείων για πώληση ακτινιδίων στο φορολογικό έτος 2017. Μη νόμιμα για τον λόγο αυτό προσαυξήθηκαν οι φορολογητέες εκροές της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου και επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> του Κ.Φ.Δ.

### **Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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 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 έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να

ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή** σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

**Επειδή** στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ..... ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) ..... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,



δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και  
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. .4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) .....β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, .....

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.....5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το

δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων διατείνεται ότι για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 ΚΦΕ.

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Έδεσσας, για τα φορολογικά έτη 2016-2017 εξέδωσε την υπ' αρ. ..../2022 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του για την υπό κρίση περίοδο, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στα εν λόγω έτη.

**Επειδή** από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Ειδικότερα στις σελίδες 73-75 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επισημαίνεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του Ν. 4172/2013 καθόσον στο φορολογικό έτος 2016 το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος (4.807,16€) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των

οικογενειακών δαπανών διαβίωσης (23.203,97€) και περαιτέρω σε αμφότερα τα φορολογικά έτη διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, κατά το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (ύψους 66.489,08€ στο έτος 2016 και 97.525,74€ στο έτος 2017), η οποία δεν καλυπτόταν από το δηλούμενο εισόδημα. Ταυτόχρονα, για το φορολογικό έτος 2017 πληρούται και η προϋπόθεση της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω νόμου, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν.4172/2013.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος σε αμφότερα τα φορολογικά έτη διενεργήθηκε με τις γενικές διατάξεις του εισοδήματος και όχι με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται και ως αλυσιτελής.

#### **Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».,

**Επειδή** με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:

*«Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.... Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου*

28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24.12.2013: «.....ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)..... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

**Παρατήρηση:** Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών .....».

**Επειδή** στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος δεν λήφθηκε υπόψη αγροτικό εισόδημα και αναλώσεις προηγούμενων ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβλήθηκε νέος πίνακας ανάλυσης κεφαλαίου των ετών 2000-2015, από τον οποίο προκύπτει διαθέσιμο εισόδημα 260.000,00 ευρώ, με το οποίο καλύπτονται καταθέσεις δικές του και της συζύγου του στους κοινούς λογαριασμούς. Με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠΕΠΝΥ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα υποβλήθηκαν, μεταξύ άλλων, νέα στοιχεία – τιμολόγια πωλήσεων αγροτικών προϊόντων των ετών 2002, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013 συνολικής αξίας 762.956,93€, καθώς και καταβολές από αποζημιώσεις ΕΛΓΑ, ενισχύσεις ΟΠΕΚΕΠΕ, επιστροφές Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος.

**Επειδή** τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε στον προσφεύγοντα, αυτά παραπέμφθηκαν με το υπ' αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/22-05-2023 έγγραφο και την υπ'αρ. ....-2023 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, στη φορολογική αρχή, προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αναταποκρινόμενη η φορολογική αρχή συνέταξε την από 14/06/2023 έκθεση απόψεων επί αναπομπής της υπόθεσης της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, την οποία απέστειλε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αρ. πρωτ. ..../14-06-2023 έγγραφό της (αρ. εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/19-06-2023). Κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, λόγω προσκόμισης νέων στοιχείων δεν έκανε δεκτό τον ως άνω ισχυρισμό. Ειδικότερα στην ως άνω έκθεση αναφέρονται τα εξής :

*«Επειδή στο άρθρο 7 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014 αναγράφεται ότι το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος.*

*Επειδή για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος προγενέστερων ετών ο ελεγχόμενος συμπεριέλαβε στις χρήσεις 2000-2013 αγροτικό εισόδημα που προσδιορίστηκε με αντικειμενικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.2238/94 και κατά συνέπεια δεν αποτελεί το πραγματικό του αγροτικό εισόδημα».*

*Επειδή ο ελεγχόμενος προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό του αγροτικό εισόδημα για τις χρήσεις 2002,2008,2010,2011,2012,2013 προσκόμισε τιμολόγια πώλησης των αγροτικών του προϊόντων προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδά του από αγροτική δραστηριότητα. Ο ελεγχόμενος δεν προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη από αγροτική δραστηριότητα καθώς δεν*

προσκόμισε δαπάνες. Από κοινή πείρα για την άσκηση των αγροτικών δραστηριοτήτων απαιτούνται δαπάνες όπως δαπάνη αγοράς καυσίμων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων κ.α

Επειδή ο ελεγχόμενος προσκόμισε καταβολές από αποζημιώσεις ΕΛΓΑ, ενισχύσεις ΟΠΕΚΕΠΕ, επιστροφές Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος τις οποίες έλαβε η φορολογική αρχή υπόψη της.

Επειδή από την πραγματική ανάλωση κεφαλαίου των ετών 2000-2015 την οποία πραγματοποίησε η φορολογική αρχή και η οποία συνυποβάλλεται στην παρούσα προέκυψε πραγματικό διαθέσιμο χρηματικό υπόλοιπο την 01/01/2016 αξίας 34.232,79 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός ότι όλες οι τραπεζικές καταθέσεις του ελεγχόμενου και της συζύγου του, τις χρήσεις 2016 & 2017, προέρχονται από τα διαθέσιμα μετρητά των προγενέστερων ετών δεν αποδεικνύεται επαρκώς καθώς δεν επικαλούνται προγενέστερες αναλήψεις χρηματικών ποσών που επανακατατέθηκαν δεδομένου ότι τα τραπεζικά τους χρηματικά υπόλοιπα την 01/01/2016 ήταν 46.093,97€».

**Επειδή** οι ως άνω διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όπως αποτυπώνονται στην από 14/06/2023 έκθεση απόψεων κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες. Ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει, βάσει του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του, δεν τεκμηρίωσε τον ισχυρισμό ότι το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση την 01.01.2016 ανερχόταν στο ποσό των 260.000,00€, ο οποίος και απορρίπτεται ως αναπτόδεικτος.

#### **Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....*».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

**Επειδή** στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

*«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** στο άρθρο 29§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

*«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».*

**Επειδή** στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

*«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 ΔΕΑΦ Α' .....4110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «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.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

«..... 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.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ:

«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ



18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων,

*μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».*

**Επειδή** ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο έλεγχος των τραπεζικών καταθέσεων θα πρέπει να αφορά πρωτογενείς και όχι δευτερογενείς καταθέσεις μόνο μεγάλης αξίας. Επιπρόσθετα, όπως τονίζει, θα πρέπει να εξαιρεθούν οι πιστώσεις που αφορούν συνδικαιούχους των λογαριασμών, που δεν ελέγχονται, εν προκειμένω τα τέκνα του.

**Επειδή** ωστόσο ο προσφεύγων δεν συγκεκριμενοποιεί σε ποιες «δευτερογενείς» καταθέσεις αναφέρεται και περαιτέρω δεν αποδεικνύει ότι ορισμένες από τις μη δικαιολογηθείσες πρωτογενείς πιστώσεις αφορούν τα τέκνα του (ένα εκ των οποίων μάλιστα δηλώθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 ως προστατευόμενο μέλος).

**Επειδή** περαιτέρω, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική εικόνα του προσφεύγοντος και της συζύγου του και ειδικότερα : α) το αντικείμενο δραστηριότητάς τους (αγρότης ο ίδιος και η σύζυγος ασκούσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο λουλουδιών, φυτών και σπόρων), β) το μεγάλο πλήθος των πιστώσεων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, γ) την οικονομική τους δυνατότητα, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δ) τα *διαλαμβανόμενα* στην απόφαση ΣΤΕ 884/2016, κρίνεται αναγκαία η αιτιολογία των καταθέσεων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή** όπως ορίζει το άρθρο 144 παρ. 1 του ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): *«Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».*

**Επειδή** όπως ορίζει το άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα: *«1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια...».*

**Επειδή** όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: *«Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».*

**Επειδή** όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

**Επειδή** όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

**Επειδή** σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, ΣΤΕ 1984/1993), μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του ΚΦΔ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αλλά και το προαναφερθέν συμπληρωματικό του υπόμνημα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί προσαύξησης περιουσίας αναφορικά με συγκεκριμένες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς από τρίτα πρόσωπα, συνυποβάλλοντας τα αντίστοιχα δικαιολογητικά έγγραφα τα οποία παραπέμφθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με το υπ' αρ.

πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/22-05-2023 έγγραφο και την υπ'αρ. ....-2023 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς αξιολόγηση.

Ειδικότερα, σε ότι αφορά την προσαύξηση περιουσίας κατά το 2016, δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινήσεις:

- i. Η πίστωση στη σειρά 15/ 2016, του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 98 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.), ύψους 50,00€ , αφορά κατάθεση μετρητών από την σύζυγό του, ....., σε κοινό λογαριασμό με τον προσφεύγοντα. Συνυποβάλλεται το καταθετήριο της κίνησης.
- ii. Η πίστωση στη σειρά 16 /2016, του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 98 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.), ύψους 839,47€, αφορά κατάθεση επιταγής από την πελάτισσα ..... Συνυποβάλλεται η καρτέλα της, καθώς επίσης και το σώμα της επιταγής.
- iii. Η πίστωση στη σειρά 20/2016, του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 99 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.), ύψους 220,00€ αφορά κατάθεση μετρητών από την ..... στις 05-05-2016. Συνυποβάλλεται το καταθετήριο, καθώς και extrait από τον λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό 6225-010313-671 στην τράπεζα Πειραιώς, από τον οποίο έγινε ανάληψη 420,00€ στις 04-05-2016.
- iv. Η πίστωση στη σειρά 57/2016 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 106 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.), ύψους 13.500,00€, αφορά κατάθεση μετρητών από τον ίδιο, σε προσωπικό του λογαριασμό. Συνυποβάλλεται το καταθετήριο της κίνησης.
- v. Η πίστωση στη σειρά 66/2016, του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 109 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.), ύψους 1.000,00€, αφορά τραπεζική κατάθεση από τον ....., ως επιστροφή χρημάτων από προσωρινό δανεισμό του από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2015. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του ανωτέρω θεωρημένη στο gov.g.r
- vi. Η πίστωση στη σειρά 34 / 2016, του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 102 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε), ύψους 1.000,00€, αφορά τραπεζική κατάθεση από τον κ. ...., ως επιστροφή προκαταβολής του προσφεύγοντος, για ακύρωση παραγγελίας 200 φυτών. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του ....., θεωρημένη στο gov.gr.

Σε ότι αφορά την προσαύξηση περιουσίας κατά το 2017 επισημάνθηκαν τα εξής:

- i. Η πίστωση στη σειρά 15/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 126 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) αφορά είσπραξη επιταγής Νο ..... της Alpha Bank, για εκκαθαρίσεις αγροτικών προϊόντων του ....., από την εταιρεία “.....”. Συνυποβάλλονται αντίγραφα τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, καρτέλα της “.....”, το σώμα της επιταγής, καθώς και το βιβλίο εσόδων του 2017 του ....., όπου εμφανίζονται οι εγγραφές των τιμολογίων.
- ii. Οι πιστώσεις στις σειρές 44-45/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 130 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) αφορούν καταθέσεις έναντι δανείου με Νο ....., για εξόφληση τόκων και εξόδων σε αυτό. Συνυποβάλλονται καρτέλα δανείου Alpha Bank και καταθετήριο ύψους 366,55€.

- iii. Η πίστωση στην σειρά 50/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 131 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε) αφορά κατάθεση έναντι δανείου με Νο ....., για εξόφληση τόκων, εξόδων και κεφαλαίου σε αυτό. Συνυποβάλλονται καρτέλα δανείου Alpha Bank και καταθετήριο ύψους 216,11€.
- iv. Η πίστωση στη σειρά 60/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 132 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) αφορά την είσπραξη επιταγής Νο ..... της Εθνικής τράπεζας, ύψους 5.000,00€ για εκκαθαρίσεις αγροτικών προϊόντων του προσφεύγοντος, από τον αγροτικό συνεταιρισμό Φλαμουριάς. Συνυποβάλλονται το γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής τράπεζας, καθώς και το σώμα της επιταγής από τον αγροτικό συνεταιρισμό Φλαμουριάς.
- v. Η πίστωση στη σειρά 64 / 2017, του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 133 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.). ύψους 10.000,00€, αφορά κατάθεση μετρητών από την κ. .... Συνυποβάλλεται το σχετικό καταθετήριο.
- vi. Η πίστωση στη σειρά 68/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 134 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) ύψους 75,00€, αφορά την εκμάθηση ξένων γλωσσών από την ....., όπως προκύπτει και από το extrait της 04-01-2017, προς τον λογαριασμό της ....., Στις 24/01/2017 γίνεται επιστροφή των χρημάτων, λόγω του ότι ακυρώθηκαν τα μαθήματα. Συνυποβάλλεται καρτέλα κινήσεων από τα extrait του λογαριασμού ταμιευτηρίου -671. Η παραπάνω κατάθεση δεν αφορά την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, αλλά αποτελεί προσωπική δαπάνη της ..... που δεν πραγματοποιήθηκε.
- vii. Η πίστωση στη σειρά 72/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 135 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.). αφορά κατάθεση της ....., αξίας 200,00€. Η κατάθεση έγινε προς την ....., ώστε να μεταφέρει τα χρήματα στην εγχειρισμένη μητέρα της. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση της .....θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής. Η παραπάνω κατάθεση δεν αφορά την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, αλλά αποτελεί προσωπική εξυπηρέτηση της συζύγου του προς τρίτους.
- viii.. Οι πιστώσεις στις σειρές 66 & 67 / 2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 134 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) ύψους 44,00€ & 176,00 € αντίστοιχα, αποτελούν τραπεζικές καταθέσεις από την ....., ως εξόφληση για αγορά προϊόντων από την ..... και συνεπώς δεν αφορούν τον προσφεύγοντα. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση της ....., θεωρημένη στο gov.gr.
- ix. Η πίστωση στη σειρά 65/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 133 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) αφορά κατάθεση έναντι δανείου με Νο ....., για εξόφληση τόκων και εξόδων σε αυτό. Συνυποβάλλεται καρτέλα δανείου Τράπεζας Πειραιώς και καταθετήριο ύψους 1.298,41€.
- x. Η πίστωση στη σειρά 90/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 140 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) ύψους 450,00€, αφορά κατάθεση έναντι λογαριασμού από τον πελάτη της ....., ....., για εξόφληση του ΧΤΕ.....-2017 εκδόσεως ..... Συνυποβάλλονται η καρτέλα πελάτη και η ΜΥΦ όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο.

xi. Η πίστωση στη σειρά 89/2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 140 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.). ύψους 450,00€, αφορά κατάθεση του πελάτη ....., για εξόφληση του Τιμ.....-2016 εκδόσεως ..... Συνυποβάλλεται αντίγραφο τιμολογίου και η ΜΥΦ όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο.

xii. Η πίστωση στη σειρά ...../2017 του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελίδα 146 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε.) αφορά τραπεζική κατάθεση ύψους 919,80€ από τον ....., ως συνολική εξόφληση αγορών λιανικής πώλησης. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του ανωτέρω.

**Επειδή** η φορολογική αρχή κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε βάσει των ανωτέρω στοιχείων, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, έκανε εν μέρει αποδεκτό τον ως άνω ισχυρισμό. Ειδικότερα στην από ...../2023 έκθεση απόψεων αναφέρονται τα εξής:

**«Για το έτος 2016**

*Αναφορικά με την α/α 15 πίστωση του έτους 2016 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 98 της έκθεσης ελέγχου. Τα νεότερα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν γίνονται δεκτά καθώς δεν προκύπτει ο υπογράφων της συναλλαγής ούτε και αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των χρημάτων.*

*Αναφορικά με την α/α 16 πίστωση του έτους 2016 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 98 της έκθεσης ελέγχου. Τα νεότερα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος γίνονται δεκτά καθώς αποδείχθηκε ότι η κρινόμενη πίστωση προήλθε από την επιχειρηματική δραστηριότητα της συζύγου του.*

*Αναφορικά με την α/α 20 πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 99 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. το νεότερο στοιχείο που προσκόμισε ο ελεγχόμενος γίνεται δεκτό καθώς αποδεικνύεται ότι η κρινόμενη πίστωση προήλθε από επανακατάθεση ποσού που αναλήφθηκε την 04/05/2016.*

*Αναφορικά με την α/α 57 πίστωση του έτους 2016 , ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 106 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων. Δεν αποδείχθηκε ότι πρόκειται για προϊόν επανακατάθεσης.*

*Αναφορικά με την α/α 66 πίστωση του έτους 2016 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 109 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι το ποσό της πίστωσης αφορά επιστροφή δανειζόμενου ποσού το οποίο αποδεικνύεται από υπεύθυνη δήλωση του δανειζόμενου δεν γίνεται δεκτός καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική αξία.*

*Αναφορικά με την α/α 34 πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 102 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι το ποσό της πίστωσης αποτελεί επιστροφή προκαταβολής που είχε δώσει ο Κοσ*

Τριανταφύλλου αποτελεί νεότερο στοιχείο το οποίο δεν είχε η φορολογική αρχή στην διάθεσή της και δεν γίνεται δεκτό καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική αξία.

#### **Για το έτος 2017**

Αναφορικά με την **α/α 15** πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής- προβάλλεται στην σελίδα 126 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι το ποσό της πίστωσης αφορά έσοδο του γιού του ..... προσκομίζοντας φορολογικά στοιχεία και αντίγραφο της επιταγής αποτελούν νεότερα στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή δεν είχε στην διάθεσή της και πλέον γίνονται δεκτά καθώς προσκομίστηκε ολόκληρο το σώμα της επιταγής με την οπισθογράφηση εκ του οποίου προκύπτει ότι ο πραγματικός δικαιούχος της επιταγής ήταν ο γιος του ελεγχόμενου .....

Αναφορικά με τις **α/α 44-45** πιστώσεις του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 130 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά έγγραφα προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έκανε την κατάθεση των χρημάτων χωρίς να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του δεν γίνεται δεκτός.

Αναφορικά με την **α/α 50** πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 130 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά έγγραφα προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος έκανε την κατάθεση των χρημάτων χωρίς να αποδεικνύει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του δεν γίνεται δεκτός.

Αναφορικά με την **α/α 60** πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 132 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία τα οποία δεν είχε η φορολογική αρχή στην διάθεσή της κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Προσκομίστηκε το σώμα της επιταγής που κατατέθηκε στον λογαριασμό του ελεγχόμενου και αφορά εξόφλησή του από τον ..... στον οποίο είχε πωλήσει αγροτικά προϊόντα. Κατά συνέπεια η φορολογική αρχή κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου.

Αναφορικά με την **α/α 68** πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 134 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία, τα οποία δεν είχε η φορολογική αρχή στην διάθεσή της τα οποία δεν γίνονται δεκτά καθώς δεν μπορεί να συσχετιστεί και να αιτιολογηθεί επαρκώς η χρέωση του λογαριασμού του προσφεύγοντος στις 04/01/2017 με την πίστωση του λογαριασμού του την 24/01/2017 από το ίδιο πρόσωπο.

Αναφορικά με την **α/α 72** πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 135 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκε ως νεότερο στοιχείο υπεύθυνη δήλωση της ..... στην οποία ισχυρίζεται ότι κατέθεσε το κρινόμενο ποσό προκειμένου να το μεταφέρει η ..... στην μητέρα της. Ο ισχυρισμός αυτός δεν γίνεται αποδεκτός καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με τις α/α 66,67 πιστώσεις του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 134 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκε ως νεότερο στοιχείο υπεύθυνη δήλωση της ..... στην οποία ισχυρίζεται ότι κατέθεσε το κρινόμενο ποσό στην ..... (κουμπάρα της) για να της εξοφλήσει υποδήματα που είχε αγοράσει για λογαριασμό της. Ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με την α/α 90 πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 89 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία τα οποία δεν είχε η φορολογική αρχή στην διάθεσή της κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο έλεγχος κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή αφορά την σύζυγό του και θα κριθεί αποκλειστικά ως συναλλαγή αυτής.

Αναφορικά με την α/α 89 πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 89 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή δεν κάνει δεκτά καθώς το 73/09.12.2016 τιμολόγιο του ελεγχόμενου εξοφλήθηκε τραπεζικά το 2016 την 19/12/2016 με πίστωση 385,00 ευρώ στην τράπεζα Πειραιώς ως αναλύεται στην σελίδα 122 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ (α/α πίστωσης 121)

Αναφορικά με την α/α ..... πίστωση του έτους 2017 ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 146 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Προσκομίστηκε ως νεότερο στοιχείο υπεύθυνη δήλωση του ..... η οποία δεν γίνεται δεκτή καθώς δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Από την επεξεργασία των παραπάνω απαντήσεων και των συνημμένων δικαιολογητικών του ελεγχόμενου προέκυψε συγκεντρωτικά ανά χρήση των ύψος των πρωτογενών καταθέσεων , όπως αυτές αντλήθηκαν μέσω του ΣΜΤΛ & ΛΠ και το ύψος των καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν ή όχι από τον ελεγχόμενο ως εξής:

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς πιστώσεις	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν	Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν
2016	245.738,39	231.088,39	14.650,00
2017	351.452,28	337.498,71	12.953,47

Για το φορολογικό έτος 2016 οι πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ύψους 14.650,00 € αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Για το φορολογικό έτος 2017 οι πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ύψους 12.953,47 € αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013».

**Επειδή** οι ως άνω διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όπως αποτυπώνονται στην από 14/06/2023 έκθεση απόψεων της κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες



**Επειδή** αναφορικά με την πίστωση στον τραπεζικό του λογαριασμό ποσού 10.000,00€ (α/α 64 του έτους 2017) που, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διενεργήθηκε από την σύζυγό του ..... από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, αναφορικά με την αιτιολόγηση συγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του, γίνεται εν μέρει αποδεκτός, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή** κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ.3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., εκδόθηκε η Α. 1293/2019 με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ως εξής:

*«Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου*

*Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.*

*Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.*

*Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....*

*Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.*

*3. Σε περίπτωση εμφάνισης παροχών σε είδος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, να εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.*

*4. Ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013.*

5. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

6. Ελέγχεται εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013.....»

**Επειδή** στο άρθρο 21§§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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.....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....».

**Επειδή** στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....».

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) .....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,..... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015: «....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως

δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: .....β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υποστηρίζει προσφυγή ότι η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 είναι εσφαλμένη, προσκομίζοντας σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία λήφθηκαν υπόψη και αξιολογήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Έδεσας στο πλαίσιο αναπομπής της υπόθεσης. Ειδικότερα στην από ...../2023 έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής αναφέρονται τα εξής:

«1.3 Δαπάνες μη εκπεστές των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017

**Για το φορολογικό έτος 2016**

Προβαλλόμενος ισχυρισμός: Για τον προμηθευτή ..... για την χρήση 2016 (σελ.94 του ελέγχου) ο έλεγχος απορρίπτει το ΤΑΓ ..... καθαρής αξίας 975,60 € με την αιτιολογία ότι υπήρχε πιστωτικό υπόλοιπο στην καρτέλα του προμηθευτή από την προηγούμενη χρήση. Επισυνάπτονται καρτέλες προμηθευτή χρήσης 2015 και 2016 καθώς και καταθετήριο αξίας 1.250 € με ημερομηνία 29/12/2015.

Ο παραπάνω ισχυρισμός του ελεγχόμενου γίνεται δεκτός καθώς αποδεικνύεται από τα νέα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά.

Προβαλλόμενος ισχυρισμός: Για την λογιστική διαφορά που προέκυψε από μη καταβληθείσες

ασφαλιστικές εισφορές αξίας 2000,00 ευρώ επισυνάπτεται καταθετήριο από τον λογαριασμό -671 της τράπεζας Πειραιώς της 29-05-2017 αξίας 2000,00 με ένδειξη ΕΦΚΑ/ ΟΓΑ εισπράξεις – εργοδότες. Ανακεφαλαιώνοντας οι συνολικές εισφορές ήτα 3757,32 ευρώ και εξοφλήθηκαν με δύο καταθέσεις την 29-05-2017 αξίας 2000,00 ευρώ και την 06-09-2017 αξίας 1757,32 ευρώ.

Ο παραπάνω ισχυρισμός του ελεγχόμενου γίνεται δεκτός καθώς αποδεικνύεται η εμπρόθεσμη εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών με τραπεζικό μέσο.

### **Για το φορολογικό έτος 2017**

Προβαλλόμενος ισχυρισμός: Για τον προμηθευτή ..... για την χρήση 2017 (σελ.94, 95 του ελέγχου), ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τα παρακάτω τιμολόγια. ΤΑΓ...../26-06-2017 αξίας 762,89€, ΤΑΓ ..../31-07-2017 αξίας 725,81€. Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τα συγκεκριμένα τιμολόγια, διότι θεωρεί ότι δεν αποδείχθηκε η ολική εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο. Ωστόσο σύμφωνα με τις καρτέλες του προμηθευτή και του πίνακα που παρατίθεται ο κ. .... κατέβαλε μέσω τραπεζής συνολικά 7.107,44€ για τιμολόγια άνω των 500€.Επισυνάπτονται όλες οι τραπεζικές καταθέσεις που αποδεικνύουν των παραπάνω ισχυρισμό, καθώς και οι καρτέλες προμηθευτή, χρήσης 2016-2017.

Ο παραπάνω ισχυρισμός ότι τα κρινόμενα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο δεν γίνεται αποδεκτός γιατί όπως αποδεικνύεται από την καρτέλα πελάτη που τέθηκε στην διάθεση της φορολογικής αρχής μέρος των κρινόμενων τιμολογίων δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο. Η καρτέλα που προσκομίστηκε δεν έχει ημερολογιακά όλες τις συναλλαγές παρά χωρίστηκε σε συναλλαγές άνω των 500 ευρώ και συναλλαγές κάτω των 500 ευρώ. Όμως από την ενοποίηση των δύο αρχείων προκύπτει σαφώς ότι μέρος των κρινόμενων τιμολογίων εξοφλήθηκε μετρητοίς.

Προβαλλόμενος ισχυρισμός: Σχετικά με τη λογιστική διαφορά από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης της παρ.2 του άρθρου 12 Ν.4172/2013 και δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής παραθέτουμε πληρωμές προς τους εργαζομένους αξίας 1.962,00 ευρώ.

Ο παραπάνω ισχυρισμός του ελεγχόμενου είναι αναπόδεικτος καθώς από το *extraît* της τράπεζας δεν μπορεί να συσχετιστεί ο μισθοδοτούμενος με τον λογαριασμό στον οποίο πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις και η αιτία αυτών».

**Επειδή** οι ως άνω διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όπως αποτυπώνονται στην από 14/06/2023 έκθεση απόψεων κρίνονται ορθές και αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

### **Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 12 της Α. 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:.....12. Ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ.4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα».

**Επειδή** με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) α..... β) .....,γ) ....., δ) ..... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα στην από 23.12.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτει ότι για την ακόλουθη δαπάνη του άρθρου 30 παρ. 4 του Ν. 2859/2000 ο προσφεύγων εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. από τον φόρο εκροών, χωρίς να έχει το δικαίωμα αυτό, και για τον λόγο αυτό η φορολογική αρχή τον αφαίρεσε από τον φόρο εισροών της αντίστοιχης περιόδου.

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες ΜΔΕΦ	ΦΠΑ Εξόδων	Αιτιολογία
8/8/2016	ΕΞΟ....	.....	36,29	8,71	Δαπάνη Ε.Ι.Χ.

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες διατάξεις ορθώς η φορολογική αρχή αφαίρεσε από τον Φ.Π.Α εισροών της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 το ποσό των 8,71€ που αναλογεί στο προαναφερθέν παραστατικό. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 1§3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: « ..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

**Επειδή** με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «*Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*».

**Επειδή** με το άρθρο 5§5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «*Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος*».

**Επειδή** με το άρθρο 5§7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «*Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής*».

**Επειδή** με το άρθρο 5§10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «*Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου*».

**Επειδή** με το άρθρο 8§1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «*Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και*

σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

**Επειδή** με το άρθρο 9§1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

**Επειδή** με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

**Επειδή** με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

**Επειδή** με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει



υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

**Επειδή** με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

**Επειδή** με το άρθρο 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... .5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε

επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω φορολογική αρχή στο πλαίσιο των ελεγκτικών της επαληθεύσεων πραγματοποίησε έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» ΑΦΜ 999476844 με λήπτη τον προσφεύγοντα, από τον οποίο προέκυψε ότι ο τελευταίος είχε αποθηκεύσει στα ψυγεία της επιχείρησης «.....» για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του 2017 ακτινίδια εσοδείας 2016, καθαρού βάρους 34.098 κιλών.

Τον μήνα Μάρτιο του έτους 2017 οι ανωτέρω ποσότητες εξήλθαν από τα ψυγεία με τα παρακάτω δελτία αποστολής:

Ημερομηνία	Δ.Α	Είδος	Καθαρό βάρος σε kg
07/03/2017	284	Ακτινίδια	17360
08/03/2017	285	Ακτινίδια	13436
		Σύνολο	30.796

Η διαφορά μεταξύ εισερχομένης και εξερχομένης ποσότητας από τους ψυκτικούς θαλάμους ( $34098-30796=3.302$  kg) οφείλεται σε φύρα την οποία η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτή.

Η φορολογική αρχή ζήτησε από τον προσφεύγοντα να αποδείξει την διάθεση ή καταστροφή των ανωτέρω ακτινιδίων, καθώς από τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων πώλησης δεν προέκυψε η πώλησή τους.

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε προφορικά ότι κατέστρεψε τις παραπάνω ποσότητες, καθώς ήταν κακής ποιότητας, αλλά δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο στην φορολογική αρχή προς επίρρωση του ισχυρισμού του.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2017 τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πώλησης ακτινιδίων καθαρής ποσότητας 30.796 Kg κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή, λόγω της ευπάθειας του συγκεκριμένου προϊόντος προσδιόρισε τον χρόνο διάθεσής του στον μήνα Μάρτιο έτους 2017.

Όσον αφορά τον υπολογισμό της τιμής πώλησης του εν λόγω είδους από των έλεγχο των φορολογικών στοιχείων εσόδων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι τα ακτινίδια εσοδείας 2016 πωλήθηκαν στις κατωτέρω τιμές:

Είδος	Ημερομηνία	Ποσότητα	Τιμή/kg	% επί των συνολικών πωλήσεων
Ακτινίδια	18/10/2016	5.315	0,30	8,48%
Ακτινίδια	18/10/2016	2.900	0,37	4,63%

Ακτινίδια	18/10/2016	780	0,43	1,24%
Ακτινίδια	31/12/2016	38.962,75	0,557	62,21%
Ακτινίδια	31/12/2016	14.666,65	0,602	23,42%
<b>Σύνολο</b>		<b>62.624,40</b>		
Μέση τιμή			0,45	

Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη :

- ότι πάνω από 85% της συνολικής παραγωγής του έτους 2016 πωλήθηκε σε τιμή άνω των 55 λεπτών/ Kg

- τις αρχές της χρηστής διοίκησης

προσδιόρισε την αποκρυσταλλώσιμη αξία από την πώληση ακτινιδίων χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου με την μέση τιμή από τις προαναφερθείσες τιμές πώλησης ήτοι 0,45€/κιλό.

Από τα ανωτέρω συνήχθη ότι ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε σε τουλάχιστον μία περίπτωση ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου αξίας 13.858,20€ (30796kg×0,45) πλέον ΦΠΑ 1.801,56€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και προς τούτο του επιβλήθηκε η κύρωση του άρθρου 58<sup>α</sup> του Κ.Φ.Δ.

Παράλληλα, με το ποσό των 13.858,20€ προσαυξήθηκαν τόσο τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017 όσο και οι φορολογητέες εκροές της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

**Επειδή** ούτε στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στοιχεία από τον προσφεύγοντα, που θα ήταν ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, ως προς την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη από την πώληση ακτινιδίων που διαπιστώθηκε στο φορολογικό έτος 2017 απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα προαναφερθέντα και ειδικότερα την μερική αποδοχή του τρίτου και τέταρτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και ο αναλογών φόρος επαναπροσδιορίζεται ως ακολούθως:

## **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται ως εξής:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>	
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	121.060,88
μείον αγορές χρήσης	13.823,33
Μικτό αποτέλεσμα	107.237,55
Μείον δαπάνες χρήσης	106.036,71

Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	1.200,84
Πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες ελέγχου	0,00
<b>Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό</b>	<b>1.200,84</b>

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

Οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

<b>Φορολογικό έτος 2017</b>	<b>Λογιστικές διαφορές</b>
Αγορές και δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.β Ν.4172/2013	1.488,7€
Δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης της παρ.2 του άρθρου 12 Ν.4172/2013 και δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.ιδ του Ν.4172/2013	3.485,34€
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ.γ Ν.4172/2013	99,57€
<b>Σύνολο</b>	<b>5.073,61€</b>

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται ως εξής:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</b>	
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	108.641,96
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	13.858,20
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	122.500,16
μείον αγορές χρήσης	18.064,30
Μικτό αποτέλεσμα	104.435,86
Μείον δαπάνες χρήσης	74.754,02
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	29.681,84
Πλέον μη εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου	5.073,61
<b>Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό</b>	<b>34.755,45</b>

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>		
<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ</b>
Ακίνητη περιουσία	752,38	752,38
Μερίσματα-τόκοι- Δικαιώματα	0,69	0,69
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	1.200,84	1.200,84

Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013		14.650,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	1.953,91	16.603,91
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	7.181,48	0,00
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	<b>9.135,39</b>	<b>16.603,91</b>

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ακίνητη περιουσία	905,34	905,34
Μερίσματα-τόκοι- Δικαιώματα	7,59	7,59
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	15.823,64	34.755,45
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013		12.953,47
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	<b>16.736,57</b>	<b>48.621,85</b>

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	46.093,97	32.041,98	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	32.041,98	50.940,63
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	17.035,09	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις			3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	577.735,76	913.891,53	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λουιές πηγές	418,55	645,78	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	8.703,97	50.250,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	34.269,15	30.083,78	6. Αγορές εμπορ/των, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	345.359,27	740.440,10
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	280.951,69	346.827,47
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ	19.700,00		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	6.668,97	5.913,03
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	218,67	1.343,97

10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		166.517,14	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	47.421,22	11.559,36
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	6.657,00	16.657,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	107.388,58	133.969,94	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	107.939,28	155.806,77
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>802.641,10</b>	<b>1.277.150,15</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>835.962,05</b>	<b>1.379.738,33</b>
<b>III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 2016</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 2017</b>			
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	802.641,10	1.277.150,15			
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	835.962,05	1.379.738,33			
Υπόλοιπο	-33.320,95	-102.588,18			

Από τους ανωτέρω πίνακες ανάλυσης της ρευστότητας προκύπτει αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων και της στήλης Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων για το φορολογικό έτος 2016 ύψους 33.320,95 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2017 102.588,18 ευρώ. Από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων καθώς και από τα δηλωθέντα εισοδήματά του όπως αυτά προκύπτουν από την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορ. έτους 2016, 2017 δεν αιτιολογούνται οι παραπάνω διαφορές οπότε θεωρούνται μη δηλούμενο εισόδημα που υπόκειται σε φορολόγηση και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 και του άρθρου 29§4 του Ν.4172/2013.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται μεταξύ των δύο συζύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014, κατ' αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων τους, ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2016

	Ακαθάριστα έσοδα 2016	% συμμετοχής στα συνολικά ακαθάριστα	Μερισμός μη δηλούμενου εισοδήματος
.....	121.060,88	20,95	<b>6.980,73</b>
.....	456.674,88	79,05	26.340,22
<b>Σύνολο</b>	<b>577.735,76</b>	<b>100,00</b>	<b>33.320,95</b>

Για το φορολογικό έτος 2017

	Ακαθάριστα έσοδα 2017	% συμμετοχής στα συνολικά ακαθάριστα	Μερισμός μη δηλούμενου εισοδήματος
.....	108.641,96	11,89	<b>12.197,73</b>

.....	805.249,57	88,11	90.390,45
Σύνολο	913.891,53	100,00	102.588,18

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2017 και προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη θα συγκριθεί ανά φορολογική περίοδο το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημά του με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

(α)	(β)		(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)
Έτος	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης		Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου
	Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα	Διαφορά αντικειμενικών δαπανών				
2016	1.953,91	7181,48	6.980,73	8934,64	16.603,91	16.603,91
2017	16.736,57		12.197,73	28.934,30	48.621,85	48.621,85

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τόσο για το φορολογικό έτος 2016 όσο και για το φορολογικό έτος 2017 ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος θα γίνει με τις γενικές διατάξεις.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος ..... του ..... με ΑΦΜ ..... άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την υπ' αρ. πρωτ. 2333/.....2023 ενδικοφανή προσφυγή, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ. 1119/22.06.2023 απόφαση.

Με την εν λόγω απόφαση το φορολογητέο εισόδημά της στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 επαναπροσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	Φορολογητέο εισόδημα .....
2016	65.543,19
2017	125.834,00

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ**

<b>2016</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.</b>	<b>Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης</b>
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	752,38	752,38	752,38	0,00
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΙ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,69	0,69	0,69	0,00
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	1.200,84	4.176,44	1.200,84	0,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	0,00	15.179,74	14.650,00	14.650,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.953,91	20.109,25	16.603,91	14.650,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	7.181,48	0,00	0,00	-7.181,48
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	9.135,39	20.109,25	16.603,91	7.468,52
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	1.957,07	6.041,09	5.211,64	3.254,57
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	1.844,11	0,00		-1.844,11
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,11	0,11	0,11	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	4.109,87	4.109,87	4.109,87	0,00
ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	14,77	14,77	14,77	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	-3.982,25	1.945,88	1.116,43	5.098,68
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	0,00	322,85	163,50	163,50

<b>2017</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.</b>	<b>Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης</b>
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	905,34	905,34	905,34	0,00
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΙ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	7,59	7,59	7,59	0,00
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	15.823,64	34.755,45	34.755,45	18.931,81
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	0,00	19.027,02	12.953,47	12.953,47



ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	16.736,57	54.695,40	48.621,85	31.885,28
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	16.736,57	54.695,40	48.621,85	31.885,28
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	3.618,14	15.475,37	13.471,10	9.852,96
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	1.950,00	1.802,45	1.802,45	-147,55
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	1,13	1,13	1,13	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	0,00	0,00	,00	0,00
ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	22,33	22,33	22,33	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΟΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ	1.531,20	1.531,20	1.531,20	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	3.220,54	15.225,32	13.221,05	10.000,51
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	165,65	2.637,63	2.182,11	2.016,46

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../.....2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και ειδικότερα:

- α) την τροποποίηση των υπ' αριθ. 916 & .....2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2016 & 2017 αντίστοιχα
- β) την επικύρωση των υπ' αριθ. ....2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01.01.2016-31.12.2016 & 01.01.2017-31.12.2017 αντίστοιχα και
- γ) την επικύρωση της υπ' αριθ. ....2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας (φόρος που αναλογεί στον προσφεύγοντα)**

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. -Ελέγχου
Διαφορά φόρου	5.928,13€	5.098,68€	-829,45 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	2.964,07€	2.549,34€	-414,73 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	322,85€	163,50€	-159,35 €
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>9.215,05€</b>	<b>7.811,52€</b>	<b>-1.403,53 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας (φόρος που αναλογεί στον προσφεύγοντα)**

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. -Ελέγχου
Διαφορά φόρου	12.004,78€	10.000,51€	-2.004,27 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	6.002,39€	5000,25€	-1.002,14 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.471,98€	2.016,46€	-455,52 €
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>20.479,15€</b>	<b>17.017,23€</b>	<b>-3.461,92 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας**

	Ποσό βάσει ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	8,71€

**Υπ' αριθ. ....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας**

	Ποσό βάσει ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	1.234,74€
Διαφορά φόρου	575,54€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**Υπ' αριθ. ....2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας**

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 13.858,20€, πλέον Φ.Π.Α. 1.801,56€.	900,78€

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

**Ακριβές αντίγραφο**  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.