



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 19 / 05 / 2026

Αριθμός απόφασης: 2177

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... (ID: ...) ενδικοφανή προσφυγή του ... του ...με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., παραλίας ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αριθ. .../17-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-01-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... (ID: ...) ενδικοφανούς προσφυγής του του ...με ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. .../0/.../14-04-2024 όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθ. ...0.../1/.../19-03-2025 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, χρήσεων 2018, 2019, ο οποίος κατά το ελεγχόμενο διάστημα τηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας, χωρίς παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών».

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου. Ο έλεγχος προέβη στην επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π) της Α.Α.Δ.Ε. και διαπίστωσε πιστώσεις για τις οποίες δεν προέκυπτε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους. Επίσης διενήργησε έλεγχο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και των φορολογικών του δηλώσεων και καθώς προέκυψαν διαφορές και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, εκείνος προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων χρήσεων 2018 και 2019. Με το σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήθηκε η προσκόμιση λογιστικών αρχείων και η αιτιολόγηση των σχετικών πιστώσεων στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία κι ο έλεγχος αφού πήρε θέση επ' αυτών, προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση του με αριθ. .../06-11-2025 Σημειώματος διαπιστώσεων μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε υπόμνημα προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του και ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης αυτών έκανε μέρος αυτών δεκτούς, και καθώς για τη χρήση 2018 ένα μέρος των προς διερεύνηση πιστώσεων δεν αιτιολογήθηκε, θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας κι ο έλεγχος προέβη στην έκδοση:

-Της με αριθ. .../17-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου 14.110,82 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 7.055,41 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.848,40 €, ήτοι συνολικό ποσό **25.014,63 €**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Ο φορολογικός έλεγχος διήρκεσε υπέρμετρα, υπερβαίνοντας τα νόμιμα χρονικά όρια καθιστώντας την προσβαλλόμενη πράξη πλημμελή, επιφέροντας την παραγραφή της αξίωσης.

-Η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη κατά πλάνη περί τα πράγματα ή με πλημμελή αιτιολογία. Αναλυτικότερα:

α) Για την πίστωση με α/α 4 (έκθεσης ελέγχου): Το υπ' αριθ. .../12.12.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος (σχετ. 1), από το οποίο προκύπτει (βλ. σελ. 6) ότι μέρος (5.500 ευρώ) του συνολικού τιμήματος (10.500 ευρώ) έχει καταβληθεί σε μετρητά σε χρόνο προ της σύνταξης του συμβολαίου. Από το ποσό αυτό προκύπτει η κατάθεση στις 09/02/2018 των 2.300,00 ευρώ από τον προσφεύγοντα (σχετ. 1α).

β) Για τις πιστώσεις με α/α 6, 7, 9, 10, 13, 15, 19, 20, 25, 26, 27, 35, 44 (έκθεσης ελέγχου): Το υπ' αριθ. .../23.04.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας δύο (2) διαμερισμάτων (σχετ. 2), από το οποίο προκύπτει (βλ. σελ. 20) ότι το σύνολο του τιμήματος (36.000,00 ευρώ) έχει

καταβληθεί εξ' ολοκλήρου σε μετρητά σε χρόνο προ της σύνταξης του συμβολαίου. Από το ποσό των 36.000,00 ευρώ είναι που προκύπτουν οι κάτωθι καταθέσεις από τον ίδιο:

1. την από 13.02.2018 κατάθεση ύψους 400,00 ευρώ, βλ. α/α 6 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2α),
2. την από 13.02.2018 κατάθεση ύψους 1.890,00 ευρώ, βλ. α/α 7 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2β),
3. την από 26.03.2018 κατάθεση ύψους 1.500,00 ευρώ, βλ. α/α 9 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2γ),
4. την από 05.04.2018 κατάθεση ύψους 300,00 ευρώ, βλ. α/α 10 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2δ),
5. την από 20.04.2018 κατάθεση ύψους 300,00 ευρώ, βλ. α/α 13 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2 ε),
6. την από 27.04.2018 κατάθεση ύψους 500,00 ευρώ, βλ. α/α 15 έκθεσης ελέγχου,
7. την από 15.05.2018 κατάθεση ύψους 1.650,00 ευρώ (βλ. α/α 19 έκθεσης ελέγχου,
8. την από 17.05.2018 κατάθεση ύψους 500,00 ευρώ, βλ. α/α 20 έκθεσης ελέγχου,
9. την από 18.07.2018 κατάθεση ύψους 25.000,00 ευρώ βλ. α/α 25 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2ζ),
10. την από 24.07.2018 κατάθεση ύψους 1.000,00 ευρώ, βλ. α/α 26 έκθεσης ελέγχου,
11. την από 20.08.2018 κατάθεση ύψους 900,00 ευρώ, βλ. α/α 35 έκθεσης ελέγχου και
12. την από 01.10.2018 κατάθεση ύψους 520,00 ευρώ, βλ. α/α 44 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2η).

γ) Για την πίστωση με α/α 11 (έκθεσης ελέγχου) προσκομίζει εκ νέου το υπ' αριθ. .../15.03.2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ενός διαμερίσματος στο οποίο ενεργούσε ως αντιπρόσωπος του αγοραστή κ.(σχετ. 3). Όπως προκύπτει από το συνημμένο στο προσκομιζόμενο συμβόλαιο Ειδικό Έντυπο Πληρωμής για Ρύθμιση Αυθαιρέτων πληρώθηκε ποσό 500,00 ευρώ ως τέλος υπαγωγής σε ρύθμιση αυθαιρέτων. Για τη συναλλαγή αυτή τίθεται υπόψη η από 05.04.2018 κατάθεση του Μ. στον λογαριασμό του στην Τράπεζα Πειραιώς, βλ. σελ. 3/30 του αντιγράφου των κινήσεων του συγκεκριμένου λογαριασμού (σχετ 3α, 3β, 3γ).

δ) Για την πίστωση με α/α 14 (έκθεσης ελέγχου) προσκομίζει εκ νέου το υπ' αριθ. .../27.03.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ενός διαμερίσματος στο οποίο ενεργούσε ατομικά ως πωλητής και ως αντιπρόσωπος της αγοράστριας κ.(σχετ. 4). Από το προσκομιζόμενο συμβόλαιο προκύπτει (βλ. σελ. 18) ότι μέρος (3.500,00 ευρώ) από το συνολικό τίμημα (15.000 ευρώ) έχει καταβληθεί εξ' ολοκλήρου σε μετρητά σε χρόνο προ της σύνταξης του συμβολαίου. Για το υπόλοιπο του τιμήματος (11.500,00) συμφωνήθηκε η καταβολή σε μία δόση μέχρι τις 31.12.2019. Στην καταβολή των 3.500,00 ευρώ αντιστοιχεί η από 23.04.2018 κατάθεση ποσού 3.500 ευρώ (σχετ. 4α)

ε) Για τις πιστώσεις με α/α 27, 28 (έκθεση ελέγχου) παραπέμπει στις από 31.07.2018 καταθέσεις ύψους 1.000 ευρώ η κάθε μία με καταθέτη τον και ένδειξη «...», βλ. α/α 27 κ 28 έκθεσης ελέγχου και σελ. 7/30 του προσκομιζόμενου αντιγράφου των κινήσεων του λογαριασμού του στην Τράπεζα Πειραιώς (σχετ. 3α κ 5α, 5β). Τα συγκεκριμένα ποσά είχαν κατατεθεί ως προκαταβολή για την αγορά δύο διαμερισμάτων, για τα οποία τελικά δεν επετεύχθη συμφωνία και δεν συντελέστηκαν οι πωλήσεις.

Στ) Για τις πιστώσεις με α/α 11, 15, 19, 20, 26, 27, 28, 35 προκύπτει η αιτία αυτών η πηγή των πιστώσεων εκτός από τις πιστώσεις με α/α 15, 19, 20, 35 για τις οποίες αναμένει στοιχεία από την τράπεζα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 « Φορολογικός έλεγχος» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας

ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024, ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 28 - Διάρκεια ελέγχου

1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 33 - Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου

1. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική

Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου.»

1. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 36 - Παραγραφή

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

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,....»

Επειδή, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017, ΣτΕ 732/2019 κ.ά.), η αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιτάσσει η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, κυρίως, των διατάξεων που αφορούν στην επιβολή επιβαρύνσεων, υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστόν εν αμφιβάλλω. Απαιτείται, επομένως, να προβλέπεται στο νόμο προθεσμία παραγραφής, μετά τη λήξη της οποίας να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβάρυνσης (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κύρωσης. Περαιτέρω έχει κριθεί ότι η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη, ο δε κανόνας της πενταετούς παραγραφής ανταποκρίνεται στη συνταγματική αυτή απαίτηση (ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017). Νομοθετικές, εξάλλου, διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει, επίσης, να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της

επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής, οι διατάξεις δε αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 732/2019, 172/2018, 2934-2935/2017, 1623/2016), η οποία συμβάλλει στην τήρηση στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών και, κατ' επέκταση, στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των διοικουμένων. Και τέλος ότι, δεν εμποδίζεται η φορολογική Αρχή - ακόμα και εάν έχει διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο για ορισμένη χρήση και έχει ενδεχομένως εκδώσει καταλογιστική πράξη για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή - να επανέλθει και, ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) καταλογιστική πράξη για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας όμως μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της (βλ. ΣτΕ 1091/2017 επταμ., πρβλ. ΣτΕ 5133/1995 επταμ., 3969/2012, 4264-4265/2001).

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. 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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - 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, διότι 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 προαναφερόμενων 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούτως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1893/2018, ορίζονται τα εξής:

«4. Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) **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. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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 αρκούτως 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους**

απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(β) Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Επομένως, η προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. [.....].

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

ορίζεται ότι:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

[.....]

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

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

«...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, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ, 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 το άρθρο 77 του ΚΦΔ, 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, όπως αναφέρεται και στο ανωτέρω ιστορικό, στον προσφεύγοντα ο οποίος κατά το ελεγχόμενο διάστημα τηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας, χωρίς παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών», διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, χρήσεων 2018, 2019, βάσει της υπ' αριθ. .../0/.../14-04-2024 όπως αντικαταστάθηκε με την με αριθ. ...0.../1/.../19-03-2025 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ. .../18-04-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου. Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π) της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε πιστώσεις για τις οποίες δεν προέκυπτε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους. Ως εκ τούτου εστάλη στον προσφεύγοντα το με αριθ. .../29-05-2024 σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών περί προσκόμισης λογιστικών αρχείων και αιτιολόγησης των σχετικών πιστώσεων στο οποίο εκείνος ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία κι ο έλεγχος πήρε θέση επ' αυτών, όπως αναφέρεται στην από 17-12-2025 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 17 - 32). Ο έλεγχος επίσης προέβη στον έλεγχο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα και στον έλεγχο των φορολογικών του δηλώσεων και προέκυψαν διαφορές και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις. Ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή των με αριθ. .../31-10-2024 και .../20-11-2024 τροποποιητικών δηλώσεων χρήσεων 2018 και 2019 αντίστοιχα. Εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση του με αριθ. .../06-11-2025 Σημειώματος διαπιστώσεων μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. .../27-11-2025 υπόμνημα του προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του και ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης αυτών (σελ. 56 - 75 οικείας έκθεσης ελέγχου) έκανε μέρος αυτών δεκτούς, και καθώς για τη χρήση 2018 ένα μέρος των προς διερεύνηση πιστώσεων ποσού 42.760,00 ευρώ, δεν αιτιολογήθηκε, θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας κι ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά βάση ισχυρίζεται:

-Ο φορολογικός έλεγχος διήρκεσε υπέρμετρα, υπερβαίνοντας τα νόμιμα χρονικά όρια, καθιστώντας την προσβαλλόμενη πράξη πλημμελή, επιφέροντας την παραγραφή της αξίωσης.
-Η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη κατά πλάνη περί τα πράγματα ή με πλημμελή αιτιολογία.
Αναλυτικότερα:

α) Για την πίστωση με α/α 4 (έκθεσης ελέγχου): Το υπ' αριθ. .../12.12.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος (σχετ. 1), από το οποίο προκύπτει (βλ. σελ. 6) ότι μέρος (5.500 ευρώ) του συνολικού τιμήματος (10.500 ευρώ) έχει καταβληθεί σε μετρητά σε χρόνο προ της

σύνταξης του συμβολαίου. Από το ποσό αυτό προκύπτει η κατάθεση των 2.300,00 ευρώ από τον προσφεύγοντα (σχετ. 1α).

β) Για τις πιστώσεις με α/α 6, 7, 9, 10, 13, 15, 19, 20, 25, 26, 27, 35, 44 (έκθεσης ελέγχου): Το υπ' αριθ. .../23.04.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας δύο (2) διαμερισμάτων (σχετ. 2), από το οποίο προκύπτει (βλ. σελ. 20) ότι το σύνολο του τιμήματος (36.000 ευρώ) έχει καταβληθεί εξ' ολοκλήρου σε μετρητά σε χρόνο προ της σύνταξης του συμβολαίου. Από το ποσό των 36.000 ευρώ είναι που προκύπτουν οι κάτωθι καταθέσεις από τον ίδιο:

1. την από 13.02.2018 κατάθεση ύψους 400,00 ευρώ, βλ. α/α 6 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2α),
2. την από 13.02.2018 κατάθεση ύψους 1.890,00 ευρώ, βλ. α/α 7 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2β),
3. την από 26.03.2018 κατάθεση ύψους 1.500,00 ευρώ, βλ. α/α 9 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2γ),
4. την από 05.04.2018 κατάθεση ύψους 300,00 ευρώ, βλ. α/α 10 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2δ),
5. την από 20.04.2018 κατάθεση ύψους 300,00 ευρώ, βλ. α/α 13 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2ε),
6. την από 27.04.2018 κατάθεση ύψους 500,00 ευρώ, βλ. α/α 15 έκθεσης ελέγχου,
7. την από 15.05.2018 κατάθεση ύψους 1.650,00 ευρώ (βλ. α/α 19 έκθεσης ελέγχου,
8. την από 17.05.2018 κατάθεση ύψους 500,00 ευρώ, βλ. α/α 20 έκθεσης ελέγχου,
9. την από 18.07.2018 κατάθεση ύψους 25.000,00 ευρώ βλ. α/α 25 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2ζ),
10. την από 24.07.2018 κατάθεση ύψους 1.000,00 ευρώ, βλ. α/α 26 έκθεσης ελέγχου,
11. την από 20.08.2018 κατάθεση ύψους 900,00 ευρώ, βλ. α/α 35 έκθεσης ελέγχου και
12. την από 01.10.2018 κατάθεση ύψους 520,00 ευρώ, βλ. α/α 44 έκθεσης ελέγχου και καταθετήριο (σχετ. 2η).

γ) Για την πίστωση με α/α 11 (έκθεσης ελέγχου) προσκομίζει εκ νέου το υπ' αριθ. .../15.03.2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ενός διαμερίσματος στο οποίο ενεργούσε ως αντιπρόσωπος του αγοραστή κ.(σχετ. 3). Όπως προκύπτει από το συνημμένο στο προσκομιζόμενο συμβόλαιο Ειδικό Έντυπο Πληρωμής για Ρύθμιση Αυθαιρέτων πληρώθηκε ποσό 500,00 ευρώ ως τέλος υπαγωγής σε ρύθμιση αυθαιρέτων. Για τη συναλλαγή αυτή τίθεται υπόψη η από 05.04.2018 κατάθεση του Μ. στον λογαριασμό του στην Τράπεζα Πειραιώς, βλ. σελ. 3/30 του αντιγράφου των κινήσεων του συγκεκριμένου λογαριασμού (σχετ 3α, 3β, 3γ).

δ) Για την πίστωση με α/α 14 (έκθεσης ελέγχου) προσκομίζει εκ νέου το υπ' αριθ. .../27.03.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ενός διαμερίσματος στο οποίο ενεργούσε ατομικά ως πωλητής και ως πληρεξούσιος της αγοράστριας κ.(σχετ. 4). Από το προσκομιζόμενο συμβόλαιο προκύπτει (βλ. σελ. 18) ότι μέρος (3.500,00 ευρώ) από το συνολικό τίμημα (15.000 ευρώ) έχει καταβληθεί εξ' ολοκλήρου σε μετρητά σε χρόνο προ της σύνταξης του συμβολαίου. Για το υπόλοιπο του τιμήματος (11.500,00) συμφωνήθηκε η καταβολή σε μία δόση μέχρι τις 31.12.2019. Στην καταβολή των 3.500,00 ευρώ αντιστοιχεί η από 23.04.2018 κατάθεση ποσού 3.500 ευρώ (σχετ. 4α).

ε) Για τις πιστώσεις με α/α 27, 28 (έκθεση ελέγχου) παραπέμπει στις από 31.07.2018 καταθέσεις ύψους 1.000 ευρώ η κάθε μία με καταθέτη τον και ένδειξη «...», βλ. α/α 27 κ 28 έκθεσης ελέγχου και σελ. 7/30 του προσκομιζόμενου αντιγράφου των κινήσεων του λογαριασμού μου στην Τράπεζα Πειραιώς (σχετ. 3α κ 5α, 5β). Τα συγκεκριμένα ποσά είχαν κατατεθεί ως προκαταβολή για την αγορά δύο διαμερισμάτων, για τα οποία τελικά δεν επετεύχθη συμφωνία και δεν συντελέστηκαν οι πωλήσεις.

Στ) Για τις πιστώσεις με α/α 11, 15, 19, 20, 26, 27, 28, 35 προκύπτει η αιτία αυτών η πηγή των πιστώσεων εκτός από τις πιστώσεις με α/α 15, 19, 20, 35 για τις οποίες αναμένει στοιχεία από την τράπεζα.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις και τις απόψεις της φορολογικής αρχής, σημειώνονται τα εξής:

- Ως προς τον ισχυρισμό περί της διάρκειας του ελέγχου σημειώνουμε ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ. .../0/.../14-04-2024 αρχικής εντολής ελέγχου η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την με αριθ. πρωτ. .../18-04-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο από την δημοσίευση του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024, ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024). Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί βασιζόμενοι σε μη ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2α του άρθρου 36 του ΚΦΔ λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης στο τελευταίο έτος της παραγραφής.

- Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του για τις σχετικές πιστώσεις που ο έλεγχος θεώρησε προσαύξηση περιουσίας σημειώνεται ότι ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των καταθέσεων του αφορούν καταθέσεις από εισπράξεις τιμημάτων πώλησης ακινήτων των εξής προσκομισθέντων συμβολαίων: με αριθ. .../12.12.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος, με αριθ. .../23.04.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας δύο (2) διαμερισμάτων, με αριθ. .../15.3.2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος και .../27.03.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος. Ωστόσο αφενός στα εν λόγω συμβόλαια δεν καταγράφεται καμία συγκεκριμένη ημερομηνία καταβολής ποσών, απλά γίνεται μία γενική αναφορά ότι το τίμημα καταβλήθηκε προγενέστερα και αφετέρου δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα κανένα άλλο πρόσφορο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει συσχέτιση των επικαλούμενων καταθέσεων με τις εισπράξεις που αναφέρουν τα ως άνω συμβόλαια.

- Για τις δύο πιστώσεις του αιτήματος στις 31-7-2018 ποσού 1.000,00 ευρώ έκαστη με καταθέτη τον «.....» ισχυρίζεται ότι είχαν κατατεθεί ως προκαταβολή για την αγορά δύο διαμερισμάτων, για τα οποία τελικά δεν επετεύχθη συμφωνία και δεν συντελέστηκαν οι πωλήσεις, ωστόσο σύμφωνα με τα στοιχεία των τραπεζικών του λογαριασμών που επεξεργάστηκε ο έλεγχος και καθώς δεν προέκυψε η επιστροφή των ποσών αυτών, ορθά θεωρήθηκαν ως προσαύξηση.

- Για τις πιστώσεις με α/α 11, 15, 19, 20, 26, 27, 28, 35 του αιτήματος, καθώς δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ως προς την αιτιολόγησή τους, ορθά ο έλεγχος τις θεώρησε προσαύξηση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 17-12-2025 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη**, της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... (ID: ...) ενδικοφανούς προσφυγής του του ...με ΑΦΜ ..., και την επικύρωση της με αριθ. .../17-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

<u>ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
------------------------	--------------------

Διαφορά Χρεωστικού ποσού φόρου	14.110,82
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	3.848,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ	7.055,41
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	25.014,63

(Ως η με αριθμό .../17-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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.