



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.06.2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1420

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της από έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 και την από έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακεία) φόρος ποσού 43.929,23 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 21.964,62 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 65.893,85 €, κατόπιν α) προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 συνολικού ποσού 96.802,19 €, β) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από εμπορική δραστηριότητα σε 260.415,98 €, έναντι 225.707,03 € βάσει δήλωσης κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 32 του Ν.5104/2024 και γ) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου λογιστικών διαφορών άρθρου 23 ν. 4172/2013 ποσού 7.563,08 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν και δεν εφάρμοσε την ΠΟΛ. 1228/2014 με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογούμενων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» της Γ.Γ.Δ.Ε.. Η κατάθεση έλαβε χώρα στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της, τον οποίο διατηρεί από κοινού με τον πατέρα του, ΑΦΜ και κατά συνέπεια εσφαλμένα δεν προέβη στον ανωτέρω επιμερισμό, ούτε περιέλαβε ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία για ποιον λόγο δεν εφαρμόστηκε ισομερής επιμερισμός του ανωτέρω ποσού μεταξύ του ίδιου και του πατέρα του σε ποσοστό 50%. Συνεπώς, θα πρέπει κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, η πίστωση ποσού 80.000 € στον ανωτέρω λογαριασμό να χαρακτηριστεί ως πίστωση υπέρ του μόνο μέχρι το ποσό των 40.000 €. Περαιτέρω, ως προς το ποσό των 96.802,19 € που του καταλογίζεται ως εισόδημα άγνωστης πηγής, θα πρέπει το ποσό τούτο να διαιρεθεί διά δύο, δεδομένου του ότι το ποσό αυτό εκταμιεύθηκε από τον ως άνω κοινό λογαριασμό τους.

2) Σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως του τελικού ποσού που αφορά εκείνον, οι προσβαλλόμενες περιέχουν αντιφατικές αιτιολογίες καθώς δεν προέβησαν σε αφαίρεση του ποσού της διαφοράς του βάσει του ελέγχου προσδιορισμένου φορολογητέου εισοδήματος του, για το έτος 2020 ύψους 35.978,10 €. Έτσι, το ανωτέρω εισόδημα από άγνωστη πηγή θα έπρεπε να διαμορφωθεί στο ποσό των 60.824,09 €, καθώς καλύπτεται/δικαιολογείται εν μέρει από το ανωτέρω ποσό ύψους 35.978,10 €, το συνολικό ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά αγρών συνολικού ύψους 83.470,19 € και για την συμμετοχή σε εταιρεία ύψους 13.332,00 €.

3) Ομοίως, οι προσβαλλόμενες περιέχουν αντιφατικές αιτιολογίες καθώς δεν προέβησαν σε αφαίρεση του ποσού της διαφοράς του βάσει του ελέγχου προσδιορισμένου φορολογητέου εισοδήματός του, για το έτος 2021 ύψους 34.708,95 €. Έτσι, το ανωτέρω εισόδημα από άγνωστη πηγή θα έπρεπε να διαμορφωθεί στο ποσό των 35.978,10 € καθώς καλύπτεται/δικαιολογείται εν μέρει από το ανωτέρω ποσό ύψους 34.708,95 € το υπόλοιπο ανωτέρω ποσό των 60.824,09 € εκ του συνολικού.

4) Η προσβαλλόμενη ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση του νόμου και της νομολογίας, απέρριψε αβάσιμα το αίτημά του να υπολογισθούν μετρητά 80.000 € ως διαθέσιμα μετρητά. Ειδικότερα, η προσβαλλόμενη στερείται επαρκούς αιτιολογίας επί του αιτήματός του τούτου, καθώς, ναι μεν έλαβε υπόψιν της τα τραπεζικά διαθέσιμα ποσά κατά την 31-12-2020 όμως περιορίστηκε μόνο στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών κατά το έτος 2020. Περαιτέρω, προέβη σε πλασματικό επιμερισμό των ποσών που βρέθηκαν ανά δικαιούχο, χωρίς να εξετάσει αν η συμμετοχή έκαστου συνδικαιούχου στο συνολικό ποσό αντιστοιχεί στην πλασματική συμμετοχή του. Συνεπώς, εσφαλμένα και άνευ επαρκούς αιτιολογίας, δεν έκανε δεκτό το ανωτέρω αίτημά του και χαρακτήρισε το συνολικό ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά αγρών συνολικού ύψους 83.470,19 € και για την συμμετοχή σε εταιρεία ύψους 13.332,00 € ως εισόδημα αγνώστου πηγής που φορολογείται με συντελεστή 33%. Συνεπώς, το εναπομείναν ανωτέρω ποσό των 26.115,14 € θα πρέπει να αποχαρακτηριστεί από αγνώστου πηγής εισόδημα.

5) Το ανωτέρω ποσό των 26.115,14 €, εφόσον δεν λάβει χώρα επιμερισμός κατά τα υπό στοιχείο 1 αναλυτικότερα περιγραφόμενα, σύμφωνα με τις παραδοχές του ελέγχου καλύπτεται/δικαιολογείται πλήρως από το τελικό διαθέσιμο ύψους 35.889,20 € (σελ. 45 επ. προσβαλλόμενης Έκθεσης) και ως εκ τούτου αποτελεί επανακατάθεση χρημάτων που έχει αναληφθεί στο παρελθόν έστω και σε απροσδιόριστο χρόνο δεδομένου του ότι το καλύπτει πλήρως βάσει των φορολογικών δηλώσεων του και του τελικά διαθέσιμου ύψους.

6) Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου περιέχει αντιφατικές διαπιστώσεις σχετικά με την προέλευση του συνολικού ποσού που καταβλήθηκε για την αγορά αγρών συνολικού ύψους 83.470,19 € και για την συμμετοχή σε εταιρεία ύψους 13.332,00 € το οποίο εσφαλμένα και αντιφατικά χαρακτηρίζει ως εισόδημα αγνώστου πηγής που φορολογείται με συντελεστή 33% ενώ έχει ήδη προβεί σε προσδιορισμό του εισοδήματος του, σύμφωνα με τα ανωτέρω, σε ύψος που έστω και εν μέρει καλύπτει/δικαιολογεί τα ανωτέρω ποσά.

7) Στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.223 8/1994. πώληση

περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.λπ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος...», Στην προκειμένη περίπτωση το ποσό συνολικού ύψους 70.687,05 €, μέρος του συνολικού ποσού των 96.802,19 € που χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως αγνώστου πηγής, προέρχεται κατά παραδοχή του ελέγχου, από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω θα πρέπει να αποχαρακτηριστεί από εισόδημα αγνώστου πηγής.

8) Στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται: «8. Η προσάυξηση 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. 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. 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». Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος αρκέστηκε μόνο στα τραπεζικά διαθέσιμα κατά την διάρκεια του έτους 2020, για να τεκμηριώσει την απόρριψη του σχετικού αιτήματος του και δεν εξάντλησε την δυνατότητα του να διαπιστώσει αν προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις. Ως εκ τούτου δεν ανταποκρίθηκε ποιοτικά στην υποχρέωση απόδειξης/τεκμηρίωσης της απόφασης του επί του συγκεκριμένου αιτήματός του. Το δε ποσό των 26.115,14 € δεν υπερβαίνει το διαθέσιμο κεφάλαιο του παρελθόντων ετών προς ανάλωση ούτε τα πραγματικά διαθέσιμα μετρητά του.

9) Επιβάλλεται σε βάρος του ουσιαστικά διπλή φορολόγηση του ιδίου εισοδήματος επί ποσού συνολικού ύψους 70.687,05 € και ειδικότερα για το έτος 2020 για εισόδημα ύψους 35.978,10 € και για το έτος 2021 για εισόδημα 35.978,10 €, ποσά τα οποία φορολογούνται/χαρακτηρίζονται από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως εισοδήματα επιπλέον του δηλωθέντος εισοδήματός του από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και ταυτόχρονα κατά το συνολικό ποσό των 70.687,05 € και ως αγνώστου πηγής εισόδημα, χωρίς νόμιμο ή βάσιμο έρεισμα.

10) Το βάρος της απόδειξης του χαρακτηρισμού του συνολικού ποσού που καταβλήθηκε για την αγορά αγρών συνολικού ύψους 83.470,19 € και για την συμμετοχή σε εταιρεία ύψους 13.332,00 € ως εισόδημα αγνώστου πηγής έχει η Διοίκηση, η οποία στην προκειμένη, ενώ είχε την ευχέρεια και δυνατότητα να εξαντλήσει τα εύλογα μέσα προς απόδειξη των κρίσεων/συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε περιορίστηκε μόνο στα ελάχιστα με αποτέλεσμα να στερείται επαρκούς αιτιολογίας τόσο η κρίση ότι το συνολικό ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά αγρών συνολικού ύψους 83.470,19 € και για την συμμετοχή σε

εταιρεία ύψους 13.332,00 € ως εισόδημα αγνώστου πηγής που φορολογείται με συντελεστή 33%, όσο ότι το ποσό των 80.000 € δεν προέρχεται από διαθέσιμα μετρητά.

11) Ο έλεγχος δεν διέκρινε ως όφειλε τις πρωτογενείς πιστώσεις σε δύο κατηγορίες, ήτοι αυτές που αποτελούσαν μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και εκείνες που αποτελούσαν προσαύξηση περιουσίας, ήτοι εισόδημα αδιευκρίνιστης πηγής ή προέλευσης, με επαρκή αιτιολογία ώστε να προκύπτει ότι το ποσό των 96.802,19 € αποτελεί επιπλέον εισόδημα του μη δηλωθέντος εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα το οποίο προσδιόρισε για το έτος 2020 σε ποσό ύψους 35.978,10 € και για το έτος 2021 σε ποσό ύψους 34.708,95 €.

Ως προς την από έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Επειδή, με το άρθρο 72 του Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024), ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 «Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας» 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο σ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη. Άρθρο 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο

υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος, β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, γ) Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων, δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα Α' του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή την είσπραξη των οποίων, κατά την 1η Ιανουαρίου 2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περ. α) και β), στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77), β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020 (Α' 148).»

Επειδή, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την

ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣΤΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστικότητα της πράξης (ανωτ. αριθ. 93 και 104). Συνεπώς, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Ως εκ τούτου, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστικότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988, 5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ. 135). Αποτελεί όμως διοικητική πράξη η αρνητική γνωμοδότηση, όταν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις ως «σύμφωνη γνώμη» (ΣΕ 510, 3458/1983, 1719/1988, 147/1999) και η αρνητική πρόταση (ΣΕ 3689/1986, 3984/1996) (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15^η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της από 01.2025 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID ΥΠΟΘΕΣΗΣ:, ID ΕΚΘΕΣΗΣ:) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Η εν λόγω έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν εντάσσεται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 72 του ν. 5104/2024.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, απαραδέκτως ασκείται η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της από 01.2025 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID ΥΠΟΘΕΣΗΣ:, ID ΕΚΘΕΣΗΣ:) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ... 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. ...»

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 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, με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022, 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, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με το άρθρο 86 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται 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. ... 5. Σε

κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. ... 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, με την ΠΟΛ 1050/2014 του Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίζεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι. 2. Η χρηματική κατάθεση περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειευτηρίου υπό προειδοποίησιν».

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, όλως επικουρικώς, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

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...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική

επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός. ...»

Επειδή, 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. 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 ελλείπει 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 αναγκαιών, 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, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. 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. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 735 (Δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης) το συνολικό ποσό των 83.470,19 €, το οποίο αφορά αγορά δύο αγρών έκτασης 5.004 τ.μ. και 50.113 τ.μ. έκαστο στην περιοχή του Δήμου Κιλκίς. Η εν λόγω αγορά πραγματοποιήθηκε στις ...-11-2021 με το με αρ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου ο οποίος εδρεύει στη με συνολικό τίμημα 80.000,00 €. Η εξόφληση της σχετικής αγοράς σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο σχετικό συμβόλαιο αγοραπωλησίας πραγματοποιήθηκε με την παράδοση στον ένα εκ των πωλητών της τραπεζικής επιταγής 45.000,00 € που εκδόθηκε την .../10/2021 από την σε διαταγή του αγοραστή. Το δε υπόλοιπο δια της μεταφοράς του στον με αριθ. IBAN λογαριασμό στην στην έτερη πωλήτρια Το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μετά την από .../10/2025 άρση τραπεζικού απορρήτου διαπίστωσε ότι κατά την ...-10-2021 ο προσφεύγων πραγματοποίησε κατάθεση μετρητών 80.000,00 € και στη συνέχεια εκδόθηκε η ως άνω αναφερόμενη τραπεζική επιταγή συνολικού ποσού 45.000,00 € προς τον έναν πωλητή και πραγματοποιήθηκε μεταφορά στον τραπεζικό λογαριασμό του δεύτερου πωλητή συνολικού ποσού 35.000,00 €.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 743 (Δαπάνη για αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων, χρεογράφων γενικά και καταβολές ασφαλιστικών επενδυτικών προϊόντων) συνολικό ποσό 10.000,00 €. Από τα αρχεία του elenxis καθώς και τη δήλωση περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε η συμμετοχή του κατά 33,33% στο κεφάλαιο σύστασης της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις .../09/2021. Σύμφωνα με το καταστατικό σύστασης ο προσφεύγων κατέβαλε για την συμμετοχή του το ποσό των 13.332,00 € σε μετρητά και έλαβε 13.332 εταιρικά μερίδια, ονομαστικής αξίας 1,00 € έκαστο.

Η ελεγκτική αρχή υπολόγισε τα διαθέσιμα που θα μπορούσε να έχει ο προσφεύγων κατά την 31/12/2020, ώστε να διερευνηθεί η δυνατότητά του να προβεί στην κατάθεση των μετρητών ποσού 80.000,00 €, δημιουργώντας πίνακα πραγματικών διαθεσίμων λαμβάνοντας υπόψιν του τα εισοδήματά του καθώς και τις πραγματικές δαπάνες από το έτος 2013 έως και 2020, καταλήγοντας ότι αυτά ανέρχονταν στο ποσό των 35.889,20 €. Ακόμη, υπολόγισε τα υπόλοιπα τραπεζικών υπολοίπων κατά την 31/12/2020 τα οποία ανέρχονταν σε 174.181,60 €. Βάσει των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατέληξε ότι ο προσφεύγων δεν θα μπορούσε να έχει διαθέσιμα μετρητά προκειμένου να προβεί στην κατάθεση των μετρητών 80.000,00 €. Εν συνεχεία, προσδιόρισε ως εισόδημα από άγνωστη πηγή εσόδων σύμφωνα με

τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 το συνολικό ποσό των 96.802,19 € (83.470,19 € + 13.332,00 €).

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται αρχικά ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν και δεν εφάρμοσε την ΠΟΛ. 1228/2014, ωστόσο παρελκυστικά προβάλλεται ο παρών ισχυρισμός του, καθώς η προαναφερθείσα εγκύκλιος έχει θέμα την παροχή οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό, κάτι το οποίο δεν συντρέχει στην προκειμένη περίπτωση. Εν συνεχεία, ισχυρίζεται ότι τόσο το ποσό της κατάθεσης μετρητών των 80.000,00 €, όσο και το ποσό των 96.802,19 € που του καταλογίζεται ως εισόδημα άγνωστης πηγής, θα έπρεπε να διαιρεθεί διά δύο (καθόσον ο τραπεζικός λογαριασμός όπου κατατέθηκαν και εκταμιεύθηκαν τα χρήματα είναι κοινός με τον πατέρα του). Ωστόσο, ο παρών (πρώτος) ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον τόσο η αγορά των δύο αγρών στις 11.2021, όσο και η συμμετοχή του κατά 33,33% στο κεφάλαιο σύστασης της εταιρείας στις 09.2021, αφορούν τον ίδιο προσωπικά, ήτοι η δαπάνη αυτή πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο.

Επιπροσθέτως, τονίζει ότι προέκυψε διαφορά βάσει ελέγχου για το προηγούμενο έτος (2020) η οποία ανέρχεται σε 35.978,10 €, η οποία θα έπρεπε να συνυπολογιστεί και να μειωθεί το εισόδημα από άγνωστη πηγή κατά αυτό το ποσό, ήτοι σε 60.824,09 € (96.802,19 € - 35.978,10 €). Όπως προαναφέρθηκε η ελεγκτική αρχή κατέληξε ότι στις 31/12/2020 ο προσφεύγων είχε διαθέσιμο εισόδημα από τα έτη 2013 έως 2020 το οποίο ανέρχονταν στο ποσό των 35.889,20 €, ενώ τα υπόλοιπα τραπεζικών υπολοίπων την ίδια ημερομηνία ανέρχονταν σε 174.181,60 €. Συνεπώς, ακόμη και το ποσό των 35.978,10 € να συνυπολογιζόταν και να προστίθετο στο ποσό των 35.889,20 €, δεν θα μπορούσε να είχε διαθέσιμα μετρητά το φορολογικό έτος 2021, ως εκ τούτου ο δεύτερος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων αναφέρει (τρίτος, έκτος, έβδομος, ένατος και ενδέκατος ισχυρισμός) ότι ούτε η διαφορά βάσει ελέγχου που προσδιορίστηκε για το φορολογικό έτος 2021, ως ακαθάριστα έσοδα, ύψους 34.708,95 €, συνυπολογίστηκε προκειμένου να αφαιρεθεί από το ποσό των 96.802,19 € που θεωρήθηκε ως εισόδημα από άγνωστη πηγή.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, μετά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, στο ποσό των 260.415,98 €.

Επειδή, η κατάθεση μετρητών 80.000,00 € της 10.2021 από τον προσφεύγοντα, αιτιολογείται εν μέρει από τα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2021 ύψους 34.708,95 € (260.415,98 € - 225.707,03 €) πλέον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα αποτελέσματα της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και βάσει των διευκρινίσεων που δόθηκαν για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας με την ΠΟΛ. 1175/2017. Ειδικότερα, για λόγους χρηστής διοίκησης και καθόσον το είδος της δραστηριότητάς του επιτρέπει την συγκεκριμένη παραδοχή (είσπραξη μετρητών από πελάτες λιανικής), η Υπηρεσία μας δέχεται ότι το ποσό των 28.924,13 € (34.708,95 € * 10 / 12) αιτιολογεί ίσο μέρος της ως άνω κατάθεσης μετρητών που πραγματοποιήθηκε τον δέκατο μήνα του έτους, καθόσον η επιπλέον διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική ελέγχου κατανέμεται σε όλο το φορολογικό έτος 2021. Κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα από άγνωστη πηγή για το εν λόγω φορολογικό έτος επαναπροσδιορίζεται από την υπηρεσία μας στο ποσό των 67.878,06 € (83.470,19 € + 13.332,00 € - 28.924,13 €).

Αβάσιμα προβάλλεται ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή προέβη σε πλασματικό επιμερισμό των ποσών που βρέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανά δικαιούχο προκειμένου να λάβει υπόψη της τα τραπεζικά διαθέσιμα ποσά κατά την 31.12.2020, καθόσον αφενός ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει διαφορετικό επιμερισμό και αφετέρου ο παρών ισχυρισμός του προβάλλεται αντιφατικά σε σχέση με τον πρώτο ισχυρισμό του ότι έπρεπε να πραγματοποιηθεί επιμερισμός διά δύο καθόσον είναι συνδικαιούχος στον λογαριασμό με τον πατέρα του.

Παρελκυστικά προβάλλεται ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 26.115,14 € (96.802,19 € - 35.978,10 € - 34.708,95 €), ήτοι το ποσό που κατά τον ισχυρισμό του θα έπρεπε να απομείνει ως άγνωστης πηγής αν γίνονταν δεκτοί κάποιοι ισχυρισμοί του, δικαιολογείται πλήρως από το τελικό διαθέσιμο ύψους 35.889,20 €, καθόσον όπως προαναφέρθηκε τα υπόλοιπα τραπεζικών του λογαριασμών ανέρχονταν σε 174.181,60 €, ως εκ τούτου δεν υπήρχε διαθέσιμο ποσό εις χείρας του. Ομοίως απορρίπτεται και οι όγδοος και δέκατος (παρόμοιοι) ισχυρισμοί του, καθόσον δεν δικαιολογείται ο προσφεύγων να μπορεί να έχει προβεί ούτε σε προγενέστερες αναλήψεις, ούτε να έχει διαθέσιμο κεφάλαιο και διαθέσιμα μετρητά προηγούμενων ετών.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται εν μέρει δεκτοί.

Ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον λόγο αντίκρουσης, ούτε για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, ούτε για τις λογιστικές διαφορές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	5.972,68€	48.244,71€	48.244,71€	42.272,03€
Εισόδημα από άγνωστη πηγή		96.802,19€	67.878,06€	67.878,06€
Διαφορά φόρου		43.929,23€	34.384,27€	34.384,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.		21.964,62€	17.192,14€	17.192,14€

4987/2022				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		65.893,85€	51.576,41€	51.576,41€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.