



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/04/2025

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

Αριθμός απόφασης: 581

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/19-04-2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», 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 12.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθ.

...../05.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /05.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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/05.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 33.545,17€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 16.772,59€, ήτοι συνολικό ποσό 50.317,76€, κατόπιν: α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 47.524,00€, β) προσθήκης εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου συνολικού ύψους 119.100,15€, η οποία προέκυψε από αγοραπωλησία κρυπτονομισμάτων εντός του οικείου φορολογικού έτους.

Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 05.11.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σε εκτέλεση της υπ' αρ. /03.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), στο πλαίσιο των οποίων προέβη, μεταξύ άλλων, σε επισκόπηση των κινήσεων (πιστώσεων) των τραπεζικών του λογαριασμών, από την οποία προέκυψε, επιπλέον φορολογητέο εισόδημα συνολικού ύψους 161.009,80€ (119.100,15€ εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου + 47.524,00€ προσαύξηση περιουσίας -5.614,35€ προστιθέμενη διαφορά δαπανών βάσει δήλωσης).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ουδμία υπεραξία από αγοραπωλησίες κρυπτονομισμάτων προέκυψε μεταξύ της αγοράς και της πώλησης Bitcoins. Η τιμή κτήσης αυτών δεν ήταν 269,00€, όπως εσφαλμένα διαπιστώνει η φορολογική αρχή. Τα ποσά των εκάστοτε καταθέσεων και αναλήψεων ανακυκλώνονταν διαρκώς, δηλαδή οι αναλήψεις τροφοδοτούσαν επόμενες καταθέσεις και αντίστροφα και επομένως πρόκειται για διαρκείς αντιλογιζόμενες κινήσεις μικροποσών, τα οποία αθροιστικά και μόνο εξάγουν 4 Bitcoin, ενώ αντιθέτως η διαφορά μεταξύ συνόλου αναλήψεων – καταθέσεων είναι 0,00058536 Bitcoin. Σε κάθε περίπτωση, η όποια τυχόν υπεραξία, από τη διαφορά ποσού που διατέθηκε για αγορά κρυπτονομισμάτων και του κεφαλαίου από πώληση αυτών δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 42 και 42^α του 4172/2013.
2. Κακώς, εσφαλμένα, μη νόμιμα και κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, η φορολογική αρχή καταλόγισε ως δήθεν προσαύξηση περιουσίας διάφορα μικροποσά που κατέθετε η σύντροφός του και διάφοροι άλλοι φίλοι, ή ποσά που ο ίδιος κατέθεσε στην Τράπεζα μετά από προηγηθείσες αναλήψεις μεγαλύτερων ποσών.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

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

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «*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 εμπειριστатωμένα 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 στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από*

τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, στο άρθρο 42 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

- α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,
- β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%), γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
- δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
- ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.

Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

2. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 νοούνται: α) Τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), και οι προθεσμιακές συμβάσεις (forwards) που σχετίζονται με υποκείμενους τίτλους και ιδίως με: 1. κινητές αξίες ή άλλα περιουσιακά στοιχεία, 2. συναλλαγματικές ισοτιμίες, 3. επιτόκια ή αποδόσεις, 4. χρηματοπιστωτικούς δείκτες ή άλλα χρηματοπιστωτικά μεγέθη, 5. εμπορεύματα, 6. ναύλους, 7. πιστωτική διαβάθμιση ή γεγονός, 8. ποσοστά πληθωρισμού ή άλλες επίσημες οικονομικές στατιστικές, 9. κλιματικές μεταβλητές, 10. εκπομπές ρύπων, 11. μεταβολές στην τιμή οποιουδήποτε οικονομικού, φυσικού, περιβαλλοντολογικού, στατιστικού ή άλλου μεγέθους ή γεγονότος (πλην αθλητικών γεγονότων), ή 12. άλλα παράγωγα μέσα.

β) Κάθε άλλη σύμβαση που προσιδιάζει στις ανωτέρω, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, στο κατά πόσον προσδιορίζεται με αναφορά σε άλλους υποκείμενους τίτλους, είναι διαπραγματεύσιμη σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΓΜΔ), υπόκειται σε εκκαθάριση με μετρητά διαθέσιμα ή φυσική παράδοση (πλην παραδόσεων λόγω αδυναμίας πληρωμής ή άλλου γεγονότος που επιφέρει τη λύση της σύμβασης, καθώς και παραδόσεων που προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς) ή διακανονισμό μέσω αναγνωρισμένων γραφείων συμψηφισμού ή σε τακτικές κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων

3. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.....».

Επειδή, στο άρθρο 43 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).....*».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της υπ' αρ./03.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου της, προέβη μεταξύ άλλων, σε επισκόπηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2021, προκειμένου να διαπιστώσει σε ποιο βαθμό αυτές δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Από την επεξεργασία του υπ' αρ. λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς προέκυψε πλήθος πιστώσεων με αιτιολογία «Binance Digital Limited», «Binance UAB», «Bi UAB Bi UAB» συνολικού ύψους 119.369,15€, οι οποίες προέρχονταν από μεταφορές ποσών αξιών κρυπτονομισμάτων που είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων διαθέσιμα σε Wallet (ηλεκτρονικό πορτοφόλι). Η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά συνιστούσαν ουσιαστικά έσοδα από την πώληση κρυπτονομισμάτων εντός του έτους 2021, τα οποία μετά την αφαίρεση ποσών συνολικού ύψους 269,00€, που φέρεται να χρεώθηκαν εντός του ιδίου έτους στους τραπεζικούς του λογαριασμούς με σκοπό την αγορά κρυπτονομισμάτων, συνιστούσαν βάσει του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων ύψους 119.100,15€, η οποία φορολογήθηκε με συντελεστή 15%, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου.

Επειδή η φορολογική αρχή χωρίς να έχει στη διάθεσή της βεβαιώσεις αγοράς και πώλησης των κρυπτονομισμάτων και χωρίς να γνωρίζει με βεβαιότητα την αξία αγοράς των κρυπτονομισμάτων που ρευστοποιήθηκαν εντός του 2021, προσδιόρισε το ύψος της υπεραξίας από την μεταβίβασή τους, βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο σε χρεωπιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος εντός του 2021, χωρίς να έχει εξετάσει κρίσιμα δεδομένα (όπως λ.χ. τις συναλλαγές του πορτοφολιού (wallet) Bitcoin, τις διενεργηθείσες αγοραπωλησίες κρυπτονομισμάτων στην Binance). Τα στοιχεία αυτά ωστόσο δεν αποδεικνύουν ούτε τη φύση ούτε το ύψος του εισοδήματος, στο βαθμό που δεν πιστοποιείται ούτε η προέλευση και ο χρόνος κατάθεσης του επενδεδυμένου κεφαλαίου για την αγορά των κρυπτονομισμάτων ούτε και ο χρόνος ρευστοποίησης αυτών και το ύψος της υπεραξίας που αποκτήθηκε (με βάση την αξία αγοράς και πώλησής τους).

Επειδή σε κάθε περίπτωση το εισόδημα από μεταβίβαση κρυπτονομισμάτων δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013, διότι σε αυτές προβλέπονται και απαριθμούνται περιοριστικά οι τίτλοι από τη μεταβίβαση των οποίων προκύπτει υπεραξία που θεωρείται εισόδημα, ως έκρινε η Υπηρεσία μας και σε έτερη απόφασή της (1330/08.05.2024). Άλλωστε, αποτελεί πραγματικό γεγονός ότι, κατά τη χρονική στιγμή έκδοσης της παρούσας απόφασης,

υφίσταται κενό στην ελληνική φορολογική νομοθεσία αναφορικά με τη φορολόγηση των κρυπτονομισμάτων για σκοπούς εισοδήματος.

Επειδή συνεπώς, για σκοπούς χρηστής διοίκησης και προκειμένου να υφίσταται ομοιόμορφη αντιμετώπιση όλων των σχετικών υποθέσεων μέχρι την επίσημη θεσμοθέτηση αυτού του ιδιαίτερος σημαντικού φορολογικού θέματος εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, κρίνεται με την παρούσα απόφαση ότι το κέρδος των 119.100,15€ δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

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 86 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 στο άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 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' 1144110 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 οποιοσδήποτε 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 προσαύξησή 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.

....8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός

περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ'επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ'αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....».

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 χρίζον 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 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.....».

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 διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του πρώην Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. 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 στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι πιστώσεις στον υπ' αρ. λογαριασμό του στην τράπεζα Πειραιώς με αύξοντες αριθμούς 56, 77, 80, 102, 124,144, 145,171, 172, 212, 215, 223,225, 252, 254, 272, 273, 274, 293, 294, 320, 333, 515, 529, 530, 533, 552,593, 630 και 685, συνολικού ύψους 4.446,00€, αφορούσαν καταθέσεις από την σύντροφό του για διάφορα κοινά τους έξοδα, προσκομίζοντας την από 09/07/2024 σχετική υπεύθυνη δήλωση.

Επειδή η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση, χωρίς την προσκόμιση επιπλέον στοιχείων που να αποδεικνύουν τα ισχυριζόμενα σε αυτήν (όπως λ.χ. αντίγραφα λογαριασμών, εξοφλήσεις) δεν αποτελεί στοιχείο ικανό να απαλλάξει τον προσφεύγοντα από την τεκμηρίωση των υπό κρίση πιστώσεων. Περαιτέρω, από την με αρ. /12-08-2022 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2021 της, προκύπτει ότι εκείνη διέμενε (φιλοξενούνταν) σε άλλο σπίτι.

Επειδή ομοίως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι πιστώσεις στον υπ' αρ. λογαριασμό του στην τράπεζα Πειραιώς με αύξοντες αριθμούς 2, 3, 51, 60, 69, 84, 85, 91, 108, 127, 216 και 645 αφορούσαν καταθέσεις φίλων του, οι οποίοι έπαιζαν στοιχήματα μέσω των δικών του στοιχηματικών λογαριασμών, δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί στο βαθμό που δεν προσκομίζονται επαρκή στοιχεία, που να αποδεικνύουν τα

λεγόμενά του. Η σχετική υπεύθυνη δήλωση του (φίλου του προσφεύγοντος) που συνυποβάλλεται δεν συνιστά επαρκή τεκμηρίωση.

Επειδή αναφορικά με τις πιστώσεις στον υπ' αρ. λογαριασμό στην τράπεζα Πειραιώς από τον συνολικού ύψους 985,00€, ο προσφεύγων διατείνεται ότι μέρος αυτού (500,00€) αφορούσε την μεταβίβαση του με αρ. κυκλοφορίας Ι.Χ. αυτοκινήτου του στον ανωτέρω, ενώ το υπόλοιπο ποσό σχετίζεται με στοιχήματα που παίζονταν μέσω στοιχηματικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για λογαριασμό του (.....). Προς επίρρωση του ισχυρισμού προσκομίζεται η από 23.06.2022 υπεύθυνη δήλωση του Δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των συναλλασσόμενων, ιστορικό ενεργειών οχήματος με αρ. κυκλ.) προκύπτει η μεταβίβαση του εν λόγω οχήματος στον στις 16/11/2021, έναντι τιμήματος 500,00€, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς το εν λόγω ποσό θα πρέπει να γίνει αποδεκτός, στο βαθμό που δεν έχει διαπιστωθεί διαφορετικός τρόπος εξόφλησης της συναλλαγής.

Επειδή ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι πιστώσεις με αύξοντες αριθμούς 477-484 συνολικού ποσού 5.530,00€ αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο ίδιος στις 09/06/2021 στο Κατάστηματης Τράπεζας Πειραιώς, προέρχονται από ανάληψη μετρητών 8.200,0€, που πραγματοποιήθηκε την ίδια ημέρα και σκοπό είχαν την αγορά του με αρ. κυκλοφορίας..... ΙΧ αυτοκινήτου. Ο εν λόγω ισχυρισμός ωστόσο δεν επιβεβαιώνεται στο βαθμό που από τα διαθέσιμα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων.

Επειδή τέλος αναφορικά με την πίστωση ύψους 1.000,00€ (α/α 651) την 01/11/2021 στον λογαριασμό στην τράπεζα Πειραιώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά ποσό προερχόμενο από έμπορο μοτοσυκλετών στην Αθήνα (.....), που δόθηκε ως προκαταβολή για την αγορά μοτοσυκλέτας από τον φίλο του προσφεύγοντος....., ο λογαριασμός του οποίου ήταν κατασχεμένος. Ωστόσο δεν προσκομίζονται επαρκή στοιχεία που να επιβεβαιώνουν κάτι τέτοιο (στοιχεία καταθέτη, τρόπος επιστροφής χρημάτων, στοιχεία κατόχων μηχανής κλπ).

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα και δεδομένου ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει στοιχεία επαρκή και ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με την πηγή και την αιτία των πρωτογενών πιστώσεων στον τραπεζικό του λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, με εξαίρεση τον ισχυρισμό αναφορικά με τις πιστώσεις συνολικού ύψους 500,00€ από τον....., ο οποίος γίνεται αποδεκτός, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και ο αναλογών φόρος στο

φορολογικό έτος 2021 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	8.664,25	169.674,05	50.073,90	41.409,65
	Χρεωστικό ποσό	2,78	33.547,95	15.517,93	15.515,15
Προκαταβολή φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		0,00	16.772,59	7.757,57	7.757,57
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2,78	50.320,54	23.272,72	23.269,94

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/12.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αρ./05.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Υπ' αριθ./05.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. -Ελέγχου
Διαφορά φόρου	33.545,17€	15.515,15€	18.030,02€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	16.772,59€	7.757,57€	9.015,02€
Σύνολο φόρου για καταβολή	50.317,76€	23.269,94€	27.047,82€

Επί του οφειλόμενου φόρου 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

α/α

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.