



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2025

Αριθμός απόφασης: 910

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

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
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' 58/19.04.2024), 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /19.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /19.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. /01.04.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. /01.04.2025 συμπληρωματικό υπόμνημά του, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /19.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2021, κύριος φόρος ποσού 50.612,10€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 25.306,05€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 75.918,15€.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), εκ πρωτογενών πιστώσεων (με μετρητά) ύψους 187.490,91€ στο έτος 2021, στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, με IBAN GR11....., με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς ποσό 153.370,00€ και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 19/12/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /11.09.2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Δεν υφίσταται καμιά προσαύξηση της περιουσίας του. Ο τραπεζικός του λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της ατομικής επιχείρησης του πατέρα του, ο οποίος δε μπορούσε να διεκπεραιώσει πληρωμές αγορών και δαπανών (για λόγους προστασίας της υγείας του από τον κορωνοϊό). Οι υπό κρίση πιστώσεις καλύπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του πατέρα του, (ΑΦΜ), με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό και χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών, εμφιαλωμένων νερών, μπίρας και αλκοολούχων ποτών και αφορούν εισπράξεις από πωλήσεις για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια. Από τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού αποδεικνύεται ότι οι πιστώσεις με καταθέσεις μετρητών ακολουθούνται (την ίδια ημέρα ή την επόμενη) από χρεώσεις του λογαριασμού, ήτοι πληρωμές διατραπεζικά προμηθευτών της επιχείρησης του πατέρα του και εξόδων της (ενοίκια, λογαριασμοί ρεύματος, τέλη κυκλοφορίας επαγγελματικών αυτοκινήτων κ.λπ.).
2. Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ότι οι μεταφορές χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα του στον τραπεζικό του λογαριασμό, ύψους 28.500,00€, κατά το φορολογικό έτος 2021, θεωρούνται πράξεις δωρεάς.
3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...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...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 27 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, με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 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, 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 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)*».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 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.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα 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. 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. 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, με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 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 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. 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 δηλώσεων 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 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. 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/12/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ), εντόπισε το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος από την επεξεργασία των οποίων και αφότου λήφθηκαν υπόψη οι εξηγήσεις που παρείχε προφορικά και με ηλεκτρονική αλληλογραφία στις 14/11/2024 στο υπ' αριθ. πρωτ./04.10.2024 αίτημα του άρθρου 14 ΚΦΔ, καθώς και με το υπ' αριθ. πρωτ./10.12.2024 υπόμνημα – απάντησή του στο υπ' αριθ./18.11.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 33 ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, προσδιόρισε το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων με μετρητά που δεν

αιτιολογήθηκαν επαρκώς και αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 Ν.4172/2013, στο έτος 2021, στο ποσό των 153.370,00€, ως ακολούθως:

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2	5/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.460,00
4	11/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.440,00
5	11/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	440,00
9	19/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.750,00
10	19/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	440,00
12	25/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	910,00
16	28/1/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	740,00
20	3/2/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	995,00
25	15/2/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.960,00
26	15/2/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	90,00
28	22/2/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.840,00
29	22/2/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	260,00
32	25/2/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	770,00
38	11/3/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.900,00
39	11/3/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	400,00
44	29/3/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.720,00
45	29/3/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	200,00
50	6/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.915,00
54	14/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.700,00
55	14/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	880,00
56	14/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	95,00
58	20/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	600,00
59	20/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	600,00
60	20/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	140,00
61	20/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	160,00
65	26/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.670,00
68	28/4/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	715,00
71	5/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.810,00
73	10/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.380,00
75	12/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.850,00
76	13/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	380,00
79	17/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.850,00
80	17/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	775,00
81	17/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	50,00
84	27/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.400,00
85	27/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.200,00
86	27/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.165,00
88	31/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	2.050,00
89	31/5/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	630,00
91	3/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.920,00
92	3/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	80,00
94	8/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.050,00
95	8/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.150,00
96	8/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	480,00
97	8/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	90,00
102	15/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.450,00
103	15/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	840,00
104	17/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.250,00
105	17/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	565,00
107	22/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.005,00
108	22/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.770,00
110	24/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.700,00
111	24/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	605,00
112	24/6/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	70,00

204	24/8/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.270,00
206	26/8/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	745,00
207	27/8/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.950,00
208	27/8/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.000,00
209	27/8/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	140,00
213	1/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	2.000,00
214	1/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	810,00
215	2/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.500,00
216	2/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.000,00
217	2/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	300,00
219	6/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.930,00
220	8/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.200,00
223	13/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.700,00
226	20/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	2.320,00
227	20/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	110,00
229	23/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.800,00
230	23/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	690,00
231	23/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	315,00
233	27/9/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	1.850,00
235	1/10/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	2.290,00
236	1/10/2021	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΝΕΩΝ ΜΟΥΔΑΝΙΩΝ 3	460,00
237	8/10/2021	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EASYPAY KIOSK 123202	50,00
ΣΥΝΟΛΟ				153.370,00

Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι εκ του συνόλου των πιστώσεων στον λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς του προσφεύγοντος, συνολικού ύψους 187.423,60€ α) ογδόντα πιστώσεις συνολικού ποσού 25.800,00€ με καταθέτη τον (ΑΦΜ) είναι γνωστής πηγής και αιτίας, και β) είκοσι δύο πιστώσεις συνολικού ποσού 7.544,26€ πραγματοποιήθηκαν από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν έσοδα της ατομικής επιχείρησης του πατέρα του, (ΑΦΜ), ήτοι χρήματα που εισέπραξε τοις μετρητοίς από πελάτες του τελευταίου και κατέθεσε ο ίδιος στον δικό του τραπεζικό λογαριασμό, με τα οποία ακολούθως εξοφλήθηκαν προμηθευτές του πατέρα του, εξηγώντας ότι ασκούσε ουσιαστικά πράξεις διαχείρισης της ατομικής επιχείρησης του πατέρα του για λόγους προστασίας της υγείας του την περίοδο του κορωνοϊού. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε τα κάτωθι:

1. αναλυτική κίνηση έτους 2021 του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς, με IBAN GR11..... και δικαιούχο τον ίδιο,
2. ημερολόγιο αγορών του έτους 2021, όπως αντλήθηκε από το MyData, βάσει του οποίου οι συνολικές αγορές της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), ανήλθαν σε 310.425,18€ πλέον ΦΠΑ 50.250,65€, ήτοι συνολικό ποσό 360.675,83€,
3. ημερολόγιο πωλήσεων του έτους 2021, όπως αντλήθηκε από το MyData, βάσει του οποίου οι συνολικές πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), ανήλθαν σε 351.641,62€ πλέον ΦΠΑ 55.604,12€, ήτοι συνολικό ποσό 407.245,74€,

4. καρτέλες πελάτη των επιχειρήσεων Α.Β.Ε.Ε., Α.Ε., Α.Ε., Α.Ε., Α.Ε., Σ. ΜΕΝΤΕΚΙΔΗΣ Α.Ε., Α.Β.Ε.Ε., Α.Ε., Α.Ε., Α.Β.Ε.Ε. και Α.Ε., προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), βάσει των οποίων εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο υποχρεώσεις συνολικού ποσού 177.695,03€,
5. βεβαιώσεις των (ΑΦΜ), (ΑΦΜ), (ΑΦΜ), (ΑΦΜ), πελατών της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), βάσει των οποίων εξοφλούσαν τοις μετρητοίς τα οικεία τιμολόγια κατά την παράδοση των εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα,
6. αναλυτική κίνηση έτους 2021 του επαγγελματικού λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς, με αριθμό και δικαιούχο τον (ΑΦΜ), από την οποία προκύπτουν εισπράξεις μόνο με τραπεζικό μέσο (POS) συνολικού ύψους 37.309,23€, αναλήψεις μετρητών, και μεταφορές ποσών προς τον επίμαχο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ύψους 25.800,00€, και
7. πίνακα αντιστοίχισης των ποσών των εισπράξεων τοις μετρητοίς (με ημερομηνία και πηγή προέλευσης) με τα ποσά των πληρωμών σε προμηθευτές της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ).

Από την αντιπαραβολή των ανωτέρω (αγορές, πωλήσεις, πιστώσεις/χρεώσεις στον επίμαχο τραπεζικό λογαριασμό και στον επαγγελματικό λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης του πατέρα του - ΑΦΜ, καρτέλες προμηθευτών του τελευταίου), σε συνδυασμό με τα ευρήματα του ελέγχου διαπιστώνεται καταρχάς η συμμετοχή του προσφεύγοντος στην επιχειρηματική δραστηριότητα του πατέρα του με την είσπραξη απαιτήσεων από τους πελάτες της και την πληρωμή υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές της. Αναλυτικότερα, από τη διασταύρωση του αρχείου πωλήσεων (βιβλία) και του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς, με αριθμό και δικαιούχο τον (ΑΦΜ), διαπιστώνεται ότι ποσό 362.392,25€ (σύνολο πωλήσεων με ΦΠΑ 407.245,74€ βάσει βιβλίων, μείον καταθέσεις πελατών στον λογαριασμό του προσφεύγοντος 7.544,26€, μείον πιστώσεις στον επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό 37.309,23€) εισπράχθηκε με μετρητά. Ο λογαριασμός του προσφεύγοντος στην Τράπεζα Πειραιώς με IBAN GR11..... τροφοδοτήθηκε με εισπράξεις είτε μετρητών (153.370,00€ με χρήση της κάρτας που ανήκει στον δικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού) είτε με τραπεζικό μέσο (25.800,00€ από POS της ατομικής επιχείρησης του και μεταφορά στο λογαριασμό του προσφεύγοντος και 7.544,26€ από καταθέσεις πελατών της ατομικής επιχείρησης του στο λογαριασμό του προσφεύγοντος) από τις πωλήσεις αναψυκτικών, εμφιαλωμένων νερών, μπίρας και αλκοολούχων ποτών, ήτοι συνολικό ποσό 186.714,26€. Εκ των ανωτέρω πιστώσεων, ποσό τουλάχιστον 184.115,03€ χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση υποχρεώσεων της προαναφερθείσας ατομικής επιχείρησης, όπως αυτές προέκυψαν από το ημερολόγιο αγορών/δαπανών της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), σε συνδυασμό με τις καρτέλες των προμηθευτών της και τις χρεώσεις του επίμαχου λογαριασμού (του προσφεύγοντος), ως ακολούθως:

α/α	Προμηθευτής	Ποσό
1	 Α.Ε.	3.084,62
2	 Α.Ε.	3.862,00
3	 Α.Ε.	635,00
4	 Α.Ε.	2.792,68
5	 Α.Ε.	91.450,00
6	Σ. Α.Ε.	16.500,00
7	 Α.Β.Ε.Ε.	2.700,00
8	 Α.Ε.	1.559,89
9	 Α.Ε.	5.317,00
10	 Α.Β.Ε.Ε.	30.700,00
11	 Α.Ε.	19.093,84
12	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ	1.005,00
13	ΔΕΗ	5.415,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΕΩΣΕΩΝ		184.115,03

Επίσης, στον επίμαχο τραπεζικό λογαριασμό υπάρχουν διάφορες χρεώσεις συνολικού ύψους 933,05€ προς προμηθευτές της ατομικής επιχείρησης του
..... (ΑΦΜ), για τις οποίες δε βρέθηκαν καταχωρημένες ισόποσες δαπάνες στο ημερολόγιο αγορών/δαπανών, ως κάτωθι:

A/A	Ημερομηνία	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
1	5/1/2021		137,12
2	5/1/2021		95,28
3	5/1/2021		80,53
11	28/1/2021		50,00
13	3/2/2021		280,00
23	4/3/2021		70,00
67	2/7/2021		220,12
ΣΥΝΟΛΟ			933,05

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο επίμαχος λογαριασμός στην Τράπεζα Πειραιώς, με IBAN GR11..... και δικαιούχο τον προσφεύγοντα, χρησιμοποιήθηκε εκτενώς για την κάλυψη των δραστηριοτήτων της ατομικής επιχείρησης του πατέρα του,
..... (ΑΦΜ), οι δε πιστώσεις – καταθέσεις μετρητών) αυτού συνολικού ποσού 153.370,00€, με χρήση της κάρτας που ανήκει στον δικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού (προσφεύγοντα), δε συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας αυτού από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 Ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως την προσαύξηση της περιουσίας του προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./17.01.2025 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ./19.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ. / 19.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021**

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης (με έμμεση τεχνική)	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013	0,00	153.370,00	0,00	-153.370,00
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	153.370,00	0,00	-153.370,00
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	0,00	50.612,10	0,00	-50.612,10
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Κύριος φόρος	0,00	50.612,10	0,00	-50.612,10
Διαφορά φόρου για καταβολή	0,00	50.612,10	0,00	-50.612,10
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	0,00	25.306,05	0,00	-25.306,05
Σύνολο για καταβολή	0,00	75.918,15	0,00	-75.918,15

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**

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.