



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-05-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1647

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **19-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός αρ., κατά α) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, β) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, γ) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, δ) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ε) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και στ) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ποσού 126.405,91€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 63.202,96€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 34.158,33€, ήτοι συνολικό ποσό **223.902,40€**.

β) Με τη με αρ. της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ποσού 91.936,10€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 45.968,05€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 22.288,25€, ήτοι συνολικό ποσό **161.355,93€**.

γ) Με τη με αρ. της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ποσού

104.009,28€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 52.004,64€, ήτοι συνολικό ποσό 159.000,36€.

δ) Με τη με αρ./10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 10.477,61€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.238,81€, ήτοι συνολικό ποσό **15.716,42€**

ε) Με τη με αρ./10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 6.222,96€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 3.111,48€, ήτοι συνολικό ποσό **9.334,44€**

στ) Με τη με αρ./10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 2.736,13€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 1.368,07€, ήτοι συνολικό ποσό **4.104,20€**

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν της με αρ. πρωτ./07-10-2024 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2020. Ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση περίοδο διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα και τηρούσε διπλογραφικά βιβλία.

Στο πλαίσιο ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, ελέγχθηκε το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού ΤΑΜΕΙΟ 38-00-00-0000 και διαπιστώθηκε ότι κατά διαστήματα χρεώνεται ο ανωτέρω λογαριασμός Γενικής Λογιστικής με ισόποση πίστωση του λογαριασμού 53-98-00-000 ΠΙΣΤΩΤΕΣ και αιτιολογία «.....». Πέραν του λογαριασμού ΤΑΜΕΙΟ, ανάλογα χρεώθηκαν και λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής 38-03-00 που αφορούν Καταθέσεις Όψεως. Ειδικότερα για τα έτη 2018, 2019 και 2020 διαπιστώθηκαν χρεωπιστώσεις ύψους 428.450,69€, 233.978,50€ και 262.461,14€ αντίστοιχα.

Ακολούθως, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αρ. πρωτ./09-10-2024 Πρόσκληση, με την οποία του ζητήθηκε να δικαιολογήσει την πηγή και την αιτία των ανωτέρω καταθέσεων από τον ίδιο προς την επιχείρησή του. Σημειώνεται ότι οι καταθέσεις αυτές που πραγματοποιήθηκαν είτε στο ταμείο είτε στους επαγγελματικούς

λογαριασμούς του προσφεύγοντος προορίζονταν για την κάλυψη των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων απέστειλε το με αρ. πρωτ. /29-10-2024 υπόμνημα προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του, οι οποίοι ωστόσο δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο.

Ωστόσο, ο έλεγχος αποδέχτηκε οποιαδήποτε μεταφορά χρημάτων από τους προσωπικούς του λογαριασμούς (με αριθμό IBAN στην τράπεζα και με αριθμό IBAN στην) προς τους επαγγελματικούς του λογαριασμούς και οποιαδήποτε ανάληψη προέρχεται από τους παραπάνω λογαριασμούς με ισόποση κατάθεση στο Ταμείο της επιχείρησης. Με βάση το παραπάνω σκεπτικό ο έλεγχος έκανε αποδεκτά τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ Ή ΑΙΤΙΑ
2018	428.450,69	61.314,00	367.136,69
2019	233.978,50	40.801,10	193.177,40
2020	262.461,14	10.511,14	251.950,00

Επιπλέον, κατά τον έλεγχο προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές για τα υπό κρίση έτη:

Περιγραφή	2018	2019	2020
Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών		26.755,63	25.143,21
Πρόστιμα-ποινές-προσαυξήσεις	2.880,198	1.861,23	2.121,65
Προσωπικές — καταναλωτικές δαπάνες	39.780,89	52.147,16	27.395,01
ΣΥΝΟΛΟ	42.661,87	80.764,02	54.659,87

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τις παρακάτω διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΕΡΔΗ- ΖΗΜΙΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 Ν.4172/2013
2018	-19.728,10	42.661,87	22.933,77	367.136,69
2019	-2.569,44	80.764,02	78.194,58	193.177,40
2020	13.864,28	54.659,87	68.524,15	251.950,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας μέρος των χρηματικών ποσών κατατεθειμένων στον λογαριασμό ΤΑΜΕΙΟ και στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής 38-03-00-0003 προερχόμενων, ως έχει ήδη εκτεθεί με το υπ' αρ./26-11-2024 υπόμνημά του επί του με αρ./2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, από άτυπες διευκολύνσεις των γονέων του.
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων προερχόμενων από νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά του.
3. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Μεταξύ άλλων, επικαλείται ότι δεν ελήφθησαν από τον έλεγχο υπόψη τα πραγματικά δεδομένα, ήτοι ότι ενόψει της δομής και της μορφής της επιχείρησης (ατομικής), ο προσφεύγων (ως ιδιοκτήτης) διαχειρίζεται τις εισπράξεις του ταμείου της καθημερινής συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης και επομένως, οι εγγραφές με αιτιολογία κίνησης «» αφορούσαν εισπράξεις από πελάτες εντός μάλιστα των υπό κρίση χρήσεων, με αποτέλεσμα να ελλοχεύει μέχρι και ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης για εισπράξεις από πελάτες, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκόμισε το πρώτον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών των γονέων του.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2024:

«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, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊστάμενους 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 άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα 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, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, 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 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 σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας:

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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 το.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό

δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).[...]

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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξησης] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω 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 αναγκάων, 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική

αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, κατόπιν της με αρ. πρωτ./07-10-2024 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα για τις φορολογικές περιόδους από 01/01/2018 έως 31/12/2020. Ο προσφεύγων διατηρούσε κατά την κρίσιμη περίοδο ατομική επιχείρηση με αντικείμενο το τηρώντας διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε καταθέσεις από τον προσφεύγοντα είτε στο ταμείο της επιχείρησης είτε στους επαγγελματικούς λογαριασμούς της επιχείρησης, οι οποίες χρεώνονταν σε λογαριασμούς με αιτιολογία «.....». Με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος αποδέχθηκε μόνο όσες προέρχονταν από προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ενώ για τα υπόλοιπα ποσά τα έκρινε ως προσαύξηση περιουσίας αγνώστου προέλευσης. Ειδικότερα, τα ποσά που κρίθηκαν αδικαιολόγητα ανήλθαν στο ποσό των 367.136,69 € για το 2018, στο ποσό των 193.177,40 € για το 2019 και στο ποσό των 251.950,00 για το 2020.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μέρος των ποσών αυτών προέρχεται από οικονομίες των γονέων του, οι οποίοι, στο πλαίσιο οικογενειακής αρωγής, του τα διέθεσαν, ως προσωρινή διευκόλυνση, διότι αντιμετώπιζε σοβαρό πρόβλημα ρευστότητας λόγω της οικονομικής κρίσης και της αντικειμενικής δυσχέρειας αναχρηματοδότησης της επιχείρησής του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης προηγούμενων ετών των γονέων του, από τον οποίο, κατά δήλωσή του, προκύπτει ότι κατά την έναρξη της υπό κρίση περιόδου (01-01-2018) διέθεταν επαρκές μη αναλωθέν κεφάλαιο για την κάλυψη των σχετικών ποσών.

Επειδή, από την εξέταση της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών των γονέων του προσφεύγοντος προκύπτουν αναλήψεις μετρητών, πλην όμως, από το ύψος και τη συχνότητά τους συνάγεται ότι εξυπηρετούσαν κυρίως προσωπικές καταναλωτικές τους ανάγκες και δεν δύνανται να καλύψουν τις υπό κρίση καταθέσεις.

Σε κάθε περίπτωση, δεν υφίστανται δηλώσεις άτυπης δωρεάς χρημάτων με δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα ούτε αποδεικνύεται από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του καμία συσχέτιση καθώς οι επίμαχες πιστώσεις δεν προέρχονται από χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών των γονέων του προσφεύγοντος.

Επειδή, επιπλέον, όσον αφορά τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης προηγούμενων ετών των γονέων του περιλαμβάνει μόνο τεκμαρτές δαπάνες και όχι πραγματικές, ως εκ τούτου δεν δύναται να τεκμηριωθεί ο σχετικός ισχυρισμός του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες καταθέσεις μετρητών προέρχονται από νομίμως φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών.

Επειδή, στο πλαίσιο εξέτασης του εν λόγω ισχυρισμού, η Υπηρεσία μας απηύθυνε το με αρ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2025 ΕΜΠ/19-05-2025 ερώτημα προς τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προκειμένου να ερευνήσει εάν υφίσταται δυνατότητα χρηματικών διαθεσίμων προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών του προσφεύγοντος. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές ενέργειες και μας απέστειλε απάντηση, σύμφωνα με την οποία την 31/12/2017 το τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο του προσφεύγοντος ανέρχεται στο ποσό των 18.161,03€ και το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών ανέρχεται στο ποσό των 49.383,99€. Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να διακρατήσει μετρητά εκτός του τραπεζικού συστήματος και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων, τέλος, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα πραγματικά δεδομένα λειτουργίας της επιχείρησής του και ειδικότερα ότι, λόγω της ατομικής μορφής της, ο ίδιος ως ιδιοκτήτης διαχειριζόταν τις καθημερινές εισπράξεις του ταμείου από την εμπορική δραστηριότητα. Υποστηρίζει ότι οι εγγραφές με αιτιολογία «.....» δεν αποτελούν καταθέσεις αδιευκρίνιστης προέλευσης, αλλά αφορούν εισπράξεις από πελάτες εντός των ίδιων χρήσεων, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με αποτέλεσμα – όπως αναφέρει – να υφίσταται κίνδυνος διπλής φορολόγησης επί των ίδιων ποσών.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν εισπράξεις από πελάτες, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα, δεν τεκμηριώνεται και δεν αποδεικνύεται από τις εγγραφές της επιχείρησής του καθώς οι λογαριασμοί πελατών δεν συσχετίζονται με τις επίμαχες εγγραφές. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 19-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση α) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, β) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, γ) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, δ) της με αρ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ε) της με αρ.

...../10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και στ) της με αρ./10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

Φορολογικό έτος 2018

- Υπ' αρ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	126.405,91 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	63.202,96 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	34.158,33 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	223.902,40 €

- Υπ' αρ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	10.477,61 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	5.238,81 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.716,42 €

Φορολογικό έτος 2019

- Υπ' αρ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	91.936,10 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	45.968,05 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	22.288,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	161.355,93 €

- Υπ' αρ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	6.222,96 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	3.111,48 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.334,44 €

Φορολογικό έτος 2020

- Υπ' αρ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	104.009,28 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	52.004,64 €

Σύνολο φόρου για καταβολή	159.000,36 €
---------------------------	--------------

- Υπ' αρ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	2.736,13 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	1.368,07 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.104,20 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.