



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/05/2025

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

Αριθμός απόφασης: 961

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:
- α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018
- β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος,
7. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. πρωτ.συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των, προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 72.091,98€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 36.045,99€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 18.316,50€, ήτοι συνολικό ποσό 126.454,47€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 218.460,00€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο α) των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς (110.060,00€), καθώς και β) δαπανών που πραγματοποίησε με μετρητά (108.400,00€).

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης φόρος ύψους 61.264,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 30.632,16€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 14.981,15€, ήτοι συνολικό ποσό 106.877,63€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 185.649,15€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο α) των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς (115.649,15€),

καθώς και β) δαπανών που πραγματοποίησε με μετρητά (70.000,00€).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 23.12.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναπαισινώμενες και αντιβαίνουν ευθέως στις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Ο χαρακτηρισμός των ελεγχόμενων πιστώσεων ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος
 - Το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο οικογενειακό κεφάλαιο προς ανάλωση (απόθεμα) και πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα την 31η.12.2017, ύψους τουλάχιστον 1.515.195,16€ σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών στις 31.12.2017 συνολικού ύψους 769,80€ δικαιολογούν πλήρως τις εκ μέρους του καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.
 - Εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, πιστώσεις που προήλθαν από μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς των εταιρειών «.....» και «.....», εταίρος και διαχειριστής των οποίων είναι ο προσφεύγων.
 - Η με α/α 19/2018 πίστωση ύψους 4.500,00€ είχε ως αποδέκτη τον συνδικαιούχο πατέρα του Σε κάθε περίπτωση το εν λόγω ποσό θα έπρεπε να επιμεριστεί στους συνδικαιούχους του λογαριασμού.
 - Αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας με βάση τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 - το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο οικογενειακό κεφάλαιο προς ανάλωση (απόθεμα) και πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα δικαιολογεί πλήρως τις ελεγχόμενες δαπάνες κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019.
2. Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης – Ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος για τα έτη 2018, 2019 και ιδιαίτερα το πρόστιμο ανακρίβειας με τις επ' αυτού επιβαρύνσεις σε τόκους προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες – πλήρης έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων.

Αναφορικά με τον πρώτο και τρίτο 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 εμπειριστατωμένα 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 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 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 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 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 προσαύξή 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.

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.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (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 ύπαρξής 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 με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ’ ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ’ ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν».

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να

εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, στο αριθ. πρωτ.έγγραφο της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: «Κάλυψη τεκμηρίων με κέρδη Ο.Π.Α.Π.» επισημαίνεται :«1.Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994(ΚΦΕ) τα χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο μπορούν να καλύψουν ή να περιορίσουν τη διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (σχετ. 1037965/356/Α0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989διαταγή). 2.Όπως έχει γίνει δεκτό από την Υπηρεσία μας (σχετ.έγγραφο), όταν προσκομίζεται από τον φορολογούμενο ονομαστική βεβαίωση κερδών στην οποία αναγράφεται και η παρακράτηση φόρου που έγινε, τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τη συμμετοχή του στα παιχνίδια της « Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.» δύνανται σύμφωνα με τις παραγράφους 1και 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του φορολογουμένου, αφού όμως μειωθούν με το ποσό που κατέβαλε κατά τη διάρκεια της χρήσης για τη συμμετοχή του στα παιχνίδια αυτά. 3. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, σε περίπτωση που υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την γνησιότητα των βεβαιώσεων κερδών από τον ΟΠΑΠ, από τις διατάξεις του άρθρου 66του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες κλπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. 4. Επομένως, εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου η εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών με κάθε πρόσφορο μέσο.». Συνεπώς για τα υπόλοιπα ποσά των κερδών για τα οποία δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα ονομαστικές βεβαιώσεις ορθώς αυτά δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24.12.2013: «.....Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1076/2015: «.....ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.....Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση. Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.....».

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 προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, δυνάμει της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της, διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις στα ποσά των δαπανών που δηλώθηκαν στις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 και ειδικότερα στις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Διαπιστώθηκε δε ότι μέρος αυτών εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος, ενώ κάποιες άλλες αποπληρώθηκαν σε μετρητά, όπως προέκυψε από τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα, κατά το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων κατέβαλε σε μετρητά το συνολικό ποσό των 108.400,00€ για δαπάνη αγοράς αυτοκινήτου (43.400,00€), καθώς και για την αγορά ακινήτων (65.000,00€). Επίσης το φορολογικό έτος 2019 πραγματοποιήθηκε δαπάνη ποσού 70.000,00€ για αγορά ακινήτου, βάσει του υπ'αριθ. 623/28.02.2019 συμβολαίου. Οι εν λόγω δαπάνες κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστούν «προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή» κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013, καθόσον από τον συνταχθέντα από τη φορολογική αρχή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν προέκυπτε πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018-2019 (-590.447,96€ το φορολογικό έτος 2017, -773.081,11€ το φορολογικό έτος 2018 και -864.464,67€ το φορολογικό έτος 2019). Ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο με διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση την 31.12.2018 ποσού 1.223.167,35€ δεν έγινε αποδεκτός, κατά το μέρος που συμπεριλαμβάνονταν σε αυτόν δηλωθέντα εισοδήματα που προέρχονταν από κέρδη Ο.Π.Α.Π. ύψους 1.905.725,35€ κατά τα έτη 2003-2017, από τις οποίες δεν ήταν δυνατό να ταυτοποιηθεί ο κάτοχος/παίκτης των δελτίων.

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις, για τις οποίες ζητήθηκε από αυτόν με το υπ' αριθ. πρωτ.αίτημα του άρθρου 14 ν.5104/2024 να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή και αιτία των εν λόγω κινήσεων. Επί του αιτήματος αυτού ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ.υπόμνημα, με το οποίο αιτιολόγησε μέρος των κινήσεων.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι ακόλουθες κινήσεις-πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 Κ.Φ.Ε:

Φορολογικό έτος 2018

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	GR35.....	11/1/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.730,00
3	GR35.....	29/1/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.350,00
4	GR35.....	23/2/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.160,00
5	GR35.....	27/3/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	970,00
6	GR35.....	11/4/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
7	GR35.....	8/5/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	850,00
11	GR35.....	13/7/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	800,00
12	GR35.....	18/7/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	900,00
13	GR35.....	24/8/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
15	GR35.....	24/9/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.400,00
16	GR35.....	22/10/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.100,00
19	GR17.....	1/3/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	4.500,00

14	GR35.....	13/9/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ μέσω winbank	1.000,00
8	GR35.....	14/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.200,00
17	GR35.....	21/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		9.000,00
18	GR35.....	19/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ		6.600,00
22	GR17.....	19/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	9.000,00
23	GR33.....	3/4/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	50.000,00
24	GR33.....	4/4/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16.500,00
					110.060,00

Φορολογικό έτος 2019

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	GR17.....	23/1/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00
2	GR33.....	29/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	9.000,00
3	GR33.....	30/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.700,00
4	GR33.....	25/11/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20.000,00
10	GR35.....	7/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00
12	GR35.....	28/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.400,00
13	GR35.....	29/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		9.000,00
14	GR35.....	7/6/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		8.200,00
15	GR35.....	27/6/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.950,00
17	GR35.....	3/7/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.900,00
21	GR35.....	18/11/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		16.800,00
22	GR35.....	29/11/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		19.000,00
5	GR35.....	7/1/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	1.040,00

6	GR35.....	5/2/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	810,00
7	GR35.....	4/3/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	710,00
8	GR35.....	29/3/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	60,00
9	GR35.....	24/4/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	240,00
11	GR35.....	24/5/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ μέσω winbank	47,00
16	GR35.....	28/6/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ μέσω winbank	1.190,00
18	GR35.....	5/8/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	290,00
19	GR35.....	1/10/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ μέσω winbank	590,00
20	GR35.....	30/10/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ μέσω winbank	390,00

23	GR35.....	2/12/2019	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦ ΟΡΑ μέσω winbank	490,00
					117.807,00
			ΜΕΙΟΝ: Διανεμηθέντα κέρδη Ν.Π.		2.157,85
					115.649,15

Επειδή ο προσφεύγων αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου, αναφορικά με τα δηλωθέντα έσοδα από κέρδη ΟΠΑΠ, θεωρώντας την αυθαίρετη και αντιφατική καθώς αποδέχτηκε τα δηλωθέντα κέρδη από το φορολογικό έτος 2012 και μετά, ενώ απέρριψε τα κέρδη προγενέστερων ετών χωρίς επαρκή αιτιολόγηση.

Επειδή πράγματι βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και των σχετικών εγκυκλίων, για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, για τα οποία είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, δύναται να γίνει επίκληση των εσόδων που ήταν αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών, όπως στην εν λόγω περίπτωση των κερδών ΟΠΑΠ, χωρίς να αναζητούνται τα σχετικά δικαιολογητικά. Η φορολογική αρχή επομένως έσφαλε μη συμπεριλαμβάνοντας τα εν λόγω έσοδα στον συνταχθέντα από την ίδια πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, αποτελεί πράγματι σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου ωστόσο απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως ενδεικτικώς κινήσεις και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών στις 31.12 του προηγούμενου έτους από αυτό που ελέγχεται ή την 01.01 του ελεγχόμενου έτους και μεταβολές περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ύπαρξης διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αιτιολογείται επαρκώς, στο βαθμό που δεν προσκομίζονται τα υπόλοιπα κατά τον χρόνο έναρξης του ελεγχόμενου έτους (01.01.2018) των τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα της συζύγου του (μη ελεγχόμενου προσώπου) ώστε να διαμορφωθεί σαφής εικόνα για τη δυνατότητά τους να διαθέτουν μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δυνατότητας κάλυψης των

πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και των δαπανών του σε μετρητά με διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων διατείνεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας στα έτη 2018 και 2019 τις μεταφορές χρημάτων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς εταιρειών συμφερόντων του ιδίου, δεδομένου ότι πρόκειται για γνωστή πηγή.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων το υπό κρίση διάστημα συμμετείχε, ως ομόρρυθμος εταίρος, με ποσοστό 50% στην εταιρία «.....», με Α.Φ.Μ. και με ποσοστό 90% στην εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. Τα ακαθάριστα έσοδα των εν λόγω εταιρειών κατά το έτος 2018 ανήλθαν σε 35.448,30€ & 257.743,25€ αντίστοιχα, ενώ κατά το έτος 2019 ανήλθαν σε 34.791,93€ και 184.621,64€ αντίστοιχα.

Οι συνολικές πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος κατά το έτος 2018 από την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. ανήλθαν σε 12.760,00€. Η φορολογική αρχή από τις εν λόγω πιστώσεις δικαιολόγησε ποσό ύψους 5.462,88€, το οποίο αντιστοιχούσε στο καθαρό ποσό των διανεμηθέντων κερδών φορολογικού έτους 2018, που αναλογούσαν στο ποσοστό συμμετοχής του στην ως άνω εταιρεία, βάσει της υπ' αριθ.900/2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ανωτέρω ομόρρυθμης εταιρείας. Για τη διαφορά ποσού 7.297,12€ κρίθηκε ότι είναι γνωστή μεν η πηγή προέλευσης, αλλά άγνωστη η αιτία κατάθεσης των ποσών και για το λόγο αυτό συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2019, όπως προέκυψε από το υποβληθέν υπ' αριθ. 858/2020 έντυπο Ν-Δήλωση φορολογίας νομικών προσώπων, της ανωτέρω εταιρείας, ο προσφεύγων έλαβε κατά τη διανομή κερδών του εν λόγω έτους το καθαρό ποσό των 2.157,85€. Η διαφορά δε ποσού 3.699,15€, που προήλθε από την αφαίρεση των διανεμηθέντων κερδών από το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς (ήτοι 5.857,00-2.157,85 €) κρίθηκε ότι συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του στο φορολογικό έτος 2019.

Όσον αφορά την πίστωση με α/α 14 ύψους 1.000,00€ στις 13.09.2018 αν και η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι προήλθε από τον λογαριασμό όψεως της εταιρείας «.....» έκρινε ότι συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι σύμφωνα με την υπ' αρ.υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 η εν λόγω εταιρεία είχε δηλώσει ζημίες ποσού 34.935,31€ και δεν διενήργησε διανομή κερδών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1175/2015 τα ποσά πιστώσεων στον υπ' αρ. GR3..... τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, τα οποία προήλθαν από μεταφορά από λογαριασμούς όψεως των εταιρειών του και δικαιολογούνται από τον κύκλο εργασιών των υπό κρίση φορολογικών ετών, δεν μπορούν να

χαρακτηρισθούν ως προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, υπό την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/201., καθώς προέρχονται από γνωστή πηγή.

Ο σχετικός δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός ως νόμος και ουσία βάσιμος.

Επειδή, ακολούθως ο προσφεύγων διατείνεται ότι η πίστωση ποσού 4.500,00€ την 01.03.2018 στον υπ' αρ. GR170..... τραπεζικό λογαριασμό με αιτιολογία «.....» αφορούσε τον πατέρα του, συνδικαιούχο του λογαριασμού, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν τον εν λόγω ισχυρισμό.

Συνεπώς, καταρχήν ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι η συγκεκριμένη πίστωση συνιστά προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, ωστόσο δεδομένου ότι δεν απεδείχθη ότι αυτή αφορούσε αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, το ποσό των 4.500,00€ θα πρέπει να επιμεριστεί ισόποσα στους τρεις συνδικαιούχους του τραπεζικού λογαριασμού (.....,και).

Ο σχετικός δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός και η προσαύξηση περιουσίας που αναλογεί στον προσφεύγοντα από την εν λόγω πίστωση θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 1.500,00€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς με αποτέλεσμα να συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ είναι οι ακόλουθες:

Φορολογικό έτος 2018

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
19	GR17.....	1/3/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	1.500,00 (4.500,00/3)
8	GR35.....	14/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.200,00
17	GR35.....	21/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		9.000,00
18	GR35.....	19/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ		6.600,00
22	GR17.....	19/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	9.000,00
23	GR33.....	3/4/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	50.000,00
24	GR33.....	4/4/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16.500,00
					93.800,00

Φορολογικό έτος 2019

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	GR17.....	23/1/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00
2	GR33.....	29/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	9.000,00
3	GR33.....	30/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.700,00
4	GR33.....	25/11/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ /ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	20.000,00
10	GR35.....	7/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.000,00
12	GR35.....	28/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.400,00
13	GR35.....	29/5/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		9.000,00
14	GR35.....	7/6/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		8.200,00
15	GR35.....	27/6/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		3.950,00
17	GR35.....	3/7/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		4.900,00
21	GR35.....	18/11/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		16.800,00
22	GR35.....	29/11/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		19.000,00
					111.950,00

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα και οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	7.980,00	8.550,00	7.980,00	8.550,00	7.980,00	8.550,00	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	2,36	0,05	2,36	0,05	70,15	0,05	67,79
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτική επιχ/κή δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Εισόδημα άρ.21 &4 Ν.4172/2013			218.460,00		202.200,00		202.200,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	7.982,36	8.550,05	226.510,15	8.550,05	210.250,15	8.550,05	202.267,79
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	7.982,36	8.550,05	226.510,15	8.550,05	210.250,15	8.550,05	202.267,79
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							

Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	7.982,36	8.550,05	226.510,15	8.550,05	210.250,15	8.550,05	202.267,79
Απαλλ/να επιχ/κής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	5.742,88		5.742,88		5.742,88		
Συνολικό εισόδημα	13.445,24	8.550,05	232.253,03	8.550,05	215.993,03	8.550,05	202.267,79
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβ. ειδ. εισφ. αλλ.	13.445,24	8.550,05	232.253,03	8.550,05	215.993,03	8.550,05	202.267,79
Ποσό εισφοράς	31,80		18.348,30		16.790,37		

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	7.982,36	226.510,15	210.250,15	202.267,79
	της συζύγου	8.550,05	8.550,05	8.550,05	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				66.726,00
	Χρεωστικό ποσό	2.479,51	74.571,49	69.205,51	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		522,00	522,00	522,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		104,40	104,40	104,40	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/22			35.045,99	33.363,00	33.363,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		31,80	18.348,30	16.790,37	16.758,57
Τέλος επιτηδεύματος		404,17	404,17	404,17	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	3.541,88	129.996,35	120.389,45	116.847,57
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό έτος 2019

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης
---	--------------	--------------	-------------------------	------------------

	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Της συζύγου	ΔΕΔ- Δήλωσης
Ακίνητη περιουσία	7.980,00	8.550,00	7.980,00	8.550,00	7.980,00	8.550,00	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	103,57	0,09	103,57	0,09	103,57	0,09	
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτική επιχ/κή δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Εισόδημα άρ.21 &4 Ν.4172/2013			185.649,15		181.950,00		181.950,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	8.083,57	8.550,09	193.732,72	8.550,09	190.033,57	8.550,09	181.950,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	8.083,57	8.550,09	193.732,72	8.550,09	190.033,57	8.550,09	181.950,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	8.083,57	8.550,09	193.732,72	8.550,09	190.033,57	8.550,09	181.950,00
Απαλλ/να επιχ/κής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	2.157,85		2.157,85		2.157,85		
Συνολικό εισόδημα	10.241,42	8.550,09	195.890,57	8.550,09	192.191,42	8.550,09	181.950,00
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβ. ειδ. εισφ. αλλ.	10.241,42	8.550,09	195.890,57	8.550,09	192.191,42	8.550,09	181.950,00
Ποσό εισφοράς			14.981,15		14.648,23		

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	8.083,57	193.732,72	190.033,57	181.950,00
	της συζύγου	8.550,09	8.550,09	8.550,09	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				60.043,50
	Χρεωστικό ποσό	2.479,52	63.743,84	62.523,02	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		522,00	522,00	522,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		104,40	104,40	104,40	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/22			30.632,16	30.021,75	30.021,75
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			14.981,15	14.648,23	14.648,23
Τέλος επιτηδεύματος					

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		485,00	485,00	485,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	3.590,92	110.468,55	108.304,40	104.713,48
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/.....ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ. και ειδικότερα την τροποποίηση των υπ' αριθ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

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

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ-ελέγχου
Διαφορά φόρου	72.091,98€	66.726,00€	-5.365,98 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	36.045,99€	33.363,00€	-2.682,99 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	18.316,50€	16.758,57€	-1.557,93 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	126.454,47€	116.847,57€	-9.606,90 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ-ελέγχου
Διαφορά φόρου	61.264,32€	60.043,50€	-1.220,82€

Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	30.632,16€	30.021,75€	-610,41€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.981,15€	14.648,23€	-332,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	106.877,63€	104.713,48€	-2.164,15€

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.