



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/02/2021

Αριθμός απόφασης: 537

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **26/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ που εδρεύει στην επί της οδού κατά α) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, γ) του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και δ) του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επανάληψης

διαδικασίας μερικού ελέγχου φορολογίας ΚΒΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 30.676,86 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 32.805,83 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.275,23 €, ήτοι συνολικό ποσό 67.757,92 €.

2) Με την υπ' αρ/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 39.567,32 €, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 19.783,66 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.639,84 €, ήτοι συνολικό ποσό 64.990,82 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 16/09/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. βάσει της με αριθμό/2020 απόφασης ΔΕΔ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. σε βάρος του προσφεύγοντος.

Από το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π αρχικά είχε διενεργηθεί μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 και είχαν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών. Κατά των παραπάνω πράξεων ασκήθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/21-02-2020 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ, η οποία με την με αριθμό/2020 απόφαση της έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28§1 και 62§§2,3,4 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η αρχική έκθεση ελέγχου περιείχε κρίσεις και διαπιστώσεις για παραβάσεις (μη έκδοσης Α.Π.Υ. και τιμολογίων πώλησης) οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και για τις οποίες δεν χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ώστε να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει ενώπιον της φορολογικής αρχής

Το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. ενήργησε εκ νέου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω απόφαση ΔΕΔ, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία και εξέδωσε την

προαναφερόμενη υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας και διόρθωση της τυπικής πλημμέλειας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 16/09/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος (ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο: «Λιανικό εμπόριο αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων σε εξειδικευμένα καταστήματα»), τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. και φορολ. έτους 2014, τις τραπεζικές κινήσεις και τα υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 του ν. 4174/2013) και επί του σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρο 28 του ν.4174/2013):

Για τη χρήση 2013:

α) προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά 61.660,00 € καθόσον ο προσφεύγων σε έξι περιπτώσεις προέβη σε πωλήσεις οχημάτων χωρίς να εκδώσει Τιμολόγια Πώλησης για τις εν λόγω συναλλαγές και β) διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 36.195,00 €, η οποία θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Για τη χρήση 2014:

α) διαπίστωσε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ύψους 3.200,00 € και β) διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 121.700,00 €, η οποία και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013.

3) Με τον υπ' αριθ./2020 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο:

α) ίσο με 200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. β' του ν.2523/1997 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $600 \times 1/3 = 200$) διότι δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο Μεταπωλητή Μεταχειρισμένων Αγαθών, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΦΠΑ, κατά παράβαση της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ,

β) ίσο με 1.200,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν.2523/1997 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $600 \times 6/3 = 1.200$) διότι δεν εξέδωσε έξι (6) Α.Π.Υ. από 01/01-31/12/2013, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της κάθε συναλλαγής, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 και 7§1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ).

γ) ίσο με 12.002,50 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν.2523/1997 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $48.010,00 \times 25\% = 12.002,50$) διότι δεν εξέδωσε σε τέσσερις (4) περιπτώσεις τιμολόγιο πώλησης, από 01/01-25/07/2013, η δε αποκρυβείσα αξία έκαστου είναι μεγαλύτερη των 1.200€, συνολικής καθαρής αξίας 48.010,00 €.

δ) ίσο με 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν.2523/1997 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $10.000,00 \times 25\% = 2.500,00$) διότι δεν εξέδωσε από 26/7-31/12/2013 σε μια (1) περίπτωση τιμολόγιο πώλησης, καθαρής αξίας 10.000,00 €, ήτοι η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 €.

ε) ίσο με 250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013 διότι δεν εξέδωσε από 26/7-31/12/2013, σε μια (1) περίπτωση τιμολόγιο πώλησης, καθαρής αξίας 3.650,00 €, ήτοι η αποκρυβείσα αξία είναι μικρότερη των 5.000,00 €, κατά παράβαση του άρθρου 54§1 θ' του ν.4174/2013.

4) Με τον υπ' αριθ./2020 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο:

α) ίσο με 200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. β' του ν.2523/1997 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $600 \times 1/3 = 200$) διότι δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο Μεταπωλητή Μεταχειρισμένων Αγαθών το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΦΠΑ κατά παράβαση της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ και

β) ίσο με 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013 διότι δεν εξέδωσε, σε δύο (2) περιπτώσεις Α.Π.Υ., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της κάθε συναλλαγής, κατά παράβαση του άρθρου 54§1 θ' του ν.4174/2013.

Τα ως άνω προσβαλλόμενα πρόστιμα εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν του πορίσματος της από 16/09/2020 έκθεσης επανάληψης διαδικασίας μερικού ελέγχου φορολογίας ΚΒΣ βάσει της με αριθμ 737/2020 απόφασης ΔΕΔ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του ως άνω Προϊσταμένου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τυπικοί λόγοι ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Αναρμοδίως επιλαμβάνεται του ελέγχου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αφού την αρμοδιότητα αυτή έχει Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας στην οποία υποβάλλονται και οι σχετικές δηλώσεις του.

-Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργεί έλεγχο για υποθέσεις οι οποίες έχουν ήδη ελεγχθεί και για τις οποίες εκδόθηκε απόφαση της ΔΕΔ και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκδοσης νέων πράξεων για τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους μετά το πέρας του ελέγχου και επίσης διενεργεί έλεγχο για την ίδια υπόθεση αφού είχε ήδη κοινοποιήσει το αρχικό σημείωμα ελέγχου.

-Η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη στοιχεία και λοιπά έγγραφα χωρίς προηγουμένως να έχει συντάξει και κοινοποιήσει έκθεση κατάσχεσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και άρθρου 24 παρ. 4 του ν.4174/2013.

-Οι νέες οριστικής πράξεις εκδόθηκαν μετά την παρέλευση ενός μηνός από την υποβολή των απόψεων επί του σημειώματος ελέγχου παραβιάζοντας τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που ορίζεται στο άρθρο 28παρ. 2 του ν. 4174/2013.

-Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος που αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

- Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ήτοι: η ημερομηνία διάπραξης εκάστης παράλειψης-παρατυπίας, το είδος των πωλήσεων υπηρεσιών ή το είδος πωλήσεων αγαθών για κάθε μία παράλειψη-παρατυπία, η αξία μιας εκάστης παρασχεθείσας υπηρεσίας η αξία ενός εκάστου πωληθέντος αγαθού, οι διατάξεις του νόμου οι οποίες παραβιάστηκαν στις αναφερόμενες από τον έλεγχο παρατυπίες και παραλείψεις που τυχόν υπέπεσε κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων του.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος δεν φέρουν στο περιεχόμενό τους ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στην νομιμότητα των πράξεων αυτών, ήτοι: την ένδειξη ότι αυτές εκδόθηκαν σε επανάληψη της διαδικασίας ύστερα από την ακύρωση των αρχικών πράξεων, τις διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε κάθε μία από τις πράξεις αυτές, τις ειδικότερες διατάξεις οι οποίες προβλέπουν το ύψος του φόρου σε κάθε χρήση, τον πρόσθετο φόρο ή το πρόστιμο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

- Δεν αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη η οποία προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του.

- Ατυχώς ο έλεγχος συνέδεσε με πωλήσεις οχημάτων τα χρηματικά ποσά προς τον με μοναδικό αποδεικτικό μέσο την κατάθεση χρηματικών ποσών από το πρόσωπο αυτό αν και ο προσφεύγων απέδειξε ότι τα χρηματικά ποσά που κατέθεσε το πρόσωπο αυτό προέρχονται από πωλήσεις αυτοκινήτων προς άλλα πρόσωπα.

- Ο έλεγχος ουδέποτε απέδειξε το πότε και με ποια αξία απέκτησε τα φημολογούμενα οχήματα έτσι ώστε το ποσό αυτό να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους της επιχείρησής του.

- Ο έλεγχος θεωρεί ότι τα χρηματικά ποσά πιστώσεων- καταθέσεων ύψους 36.195,00 € προέρχονται από άγνωστη πηγή αιτία θεωρούμενα ως προσαύξηση περιουσίας του χωρίς όμως τα ποσά αυτά να επαληθευτούν από τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου.

- Το ποσό κατάθεσης 18.200,00 € στις 02/07/2014 στο λογαριασμό της προέρχεται από αναλήψεις χρηματικών ποσών: χρηματικού ποσού 5.660,00 € στις 15/04/2014 από τον λογαριασμό της χρηματικού ποσού 11.600,00 € στις 03/06/2014 από τον λογαριασμό της χρηματικού ποσού 200,00 € στις 10/03/2014 και χρηματικού ποσού 800,00 € στις 12/03/2014 από τον λογαριασμό της

- Το δεύτερο χρηματικό ποσό 103.500,00 € προέρχεται από την άσκηση δραστηριότητας του ήτοι από εισπράξεις από πωλήσεις οχημάτων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017) εξουσιοδοτείται ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να εκδίδει εντολές ελέγχου (Αρθρ. 34 ν. 4141/2013- Α 81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν . 4152/2013-Α 107), για: «(α) εξαιρετικά, τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το

ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή: ...δδ) Απέστειλανστο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000,00) ευρώ και των δικαιούχων των κοινών λογαριασμών.....»

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./2020 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων ελεγχόταν για εμβάσματα στο εξωτερικό και δη στην συνολικής αξίας 225.000,00 € στη χρήση 2018, επομένως πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις έκδοσης εντολής ελέγχου και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017: «σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «...Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η Φορολογική Διοίκηση συμμορφούμενη με την με αριθμό 737/2020 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να διορθωθεί η τυπική πλημμέλεια της μη τήρησης του ουσιώδη τύπου της διαδικασίας των άρθρων 28 παρ. 1 και 62 παρ. 2,3,4 του ν. 4174/2013, και τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ορθώς εξέδωσε την με αριθ/2020 εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας και διόρθωσης της τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ. η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία

περιήλθε από τρίτους. Η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας, όπως ρητά αναφέρεται στο σώμα της, αφορά την διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου. Τα βιβλία και στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχος παρελήφθησαν με το με αριθμό πρωτ./2019 έγγραφο-υπόμνημα και επεστράφησαν μετά την επεξεργασία στον ελεγχόμενο την 13-11-2019 με την με αριθμό πρωτ. Αποδείξη Παράδοσης Βιβλίων και Στοιχείων. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι προβλεπόμενες από το άρ. 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 02-05-2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβαση τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω υπέρβασης της προθεσμίας για την έκδοση οριστικών πράξεων που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., καθόσον αυτές εκδόθηκαν μετά την παρέλευση ενός μηνός από την υποβολή των απόψεων επί του σημειώματος ελέγχου, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...**2 **Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.**

Επομένως εν προκειμένω το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος που αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή καθόσον η δυνατότητα ελέγχου παρατάθηκε κατά ένα έτος από την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής και μόνο για το ζήτημα για το οποίο οι προσβαλλόμενες πράξεις έπρεπε να ακυρωθούν.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την χρήση 2013 ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία

προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014 ορίζεται:

«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 στις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν.4174/2013**, ορίζεται:

«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 στην **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....»

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 προσαύξησή της.

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

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται

ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....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 και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...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 ..

Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – 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, διότι 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 προαναφερόμενων 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 δίδουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. 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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται:

«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 ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι οι πιστώσεις του κατωτέρω πίνακα προέρχονται από αναλήψεις μετρητών σε προγενέστερες ημερομηνίες της εκάστοτε πίστωσης, χωρίς να προσκομίζει στον έλεγχο παραστατικά κατάθεσης.

REC ID	Σελίδα έκθεσης	Ποσό
5004	5	6.950,00
5223	6	10.850,00
5397	6	3.650,00
5303	6	19.000,00
5224	7	11.210,00
2426	7	10.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		61.660,00

Ο έλεγχος προκειμένου να βγάλει ασφαλή συμπεράσματα σε σχέση με τους καταθέτες των παραπάνω ποσών απέστειλε έγγραφο στην, ζητώντας να του χορηγηθούν τα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης των παραπάνω συναλλαγών και η

..... απέστειλε το με αριθ/2019 έγγραφό της με συνημμένα τα παραστατικά κατάθεσης των ανωτέρω πιστώσεων από τα οποία προέκυψε ότι καταθέτης των ποσών είναι ο με ΑΦΜ Ο είναι Ομόρρυθμο Μέλος και διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΦΡΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ». Επιπλέον στην χρήση 2012 ο εμφανίζεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της εταιρείας με ΑΦΜ, με δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ» ως πελάτης με ποσό 78.395,05 € χωρίς ο ίδιος να έχει κάνει έναρξη εργασιών αλλά ούτε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013 έχει δηλώσει τις εν λόγω αγορές αυτοκινήτων συν αξίας 78.395,05 €.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από το βιβλίο εισερχομένων οχημάτων που τηρούσε ο προσφεύγων κατά τις υπό κρίση χρήσεις προέκυψε καταχώρηση αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας με αγορά στις 27-12-2012 από την εταιρεία και στις 11-1-2013 εμφανίστηκε ότι επεστράφη από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία χωρίς να έχει εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο. Την 18/1/2013 **(REC ID 5004)** ο κατέθεσε στον λογαριασμό του προσφεύγοντα ποσό 6.950,00 €. Στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2013 (οικ. Έτος 2014) ο κ. δηλώνει με μηδέν (ο) μήνες κυριότητας το με αριθμό κυκλοφορίας επιβατικό αυτοκίνητο.

Επειδή οι ως άνω πιστώσεις στο λογαριασμό του προσφεύγοντος προέρχονται από καταθέσεις τρίτου προσώπου (.....) και ο προσφεύγων δεν υπέδειξε οποιαδήποτε άλλη αιτία ή πηγή προέλευσης τους.

Επειδή μετά τα ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντα ο έλεγχος ορθώς αποφάνθηκε ότι οι πιστώσεις του ως άνω πίνακα αφορούν πωλήσεις οχημάτων του προσφεύγοντα προς τον χωρίς να έχει εκδώσει Τιμολόγια Πώλησης για τις εν λόγω συναλλαγές. Δηλαδή ο προσφεύγων, για την χρήση 2013, δεν εξέδωσε 6 φορολογικά παραστατικά συνολικής αξίας 61.660,00 € για πωλήσεις οχημάτων. Επομένως είχε επιπλέον έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 61.600,00 €, για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του, ούτε και τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του. Προς τούτο ο έλεγχος προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα του κατά το ποσό αυτό.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο προσφεύγων διαθέτει ατομική επιχείρηση στις υπό κρίση χρήσεις, για το 2013 αφαίρεσε το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του ανά χρήση μηνιαία, από τις πιστώσεις του με αριθμό πρωτ. αιτήματος/2019 και συνέταξε κατάσταση στην οποία στα έσοδα συμπεριέλαβε α) τα

τιμολόγια πώλησης που έχει εκδώσει βάσει του άρθρου 45 β) τα λοιπά τιμολόγια πώλησης λαμβάνοντας υπόψη και το Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών, ανά χρήση και γ) τα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στην παρ. 11.1 τα οποία και αποτέλεσαν ακαθάριστα ως έσοδο ανά μήνα και στην στήλη αίτημα συμπεριέλαβε το σύνολο των πιστώσεων του αιτήματος ως ακολούθως :

ΧΡΗΣΗ 2013

	έσοδο	αίτημα	διαφορά
Ιαν-13	88.800,00	104.190,00	15.390,00
Φεβ-13	25.000,00	43.820,00	18.820,00
Μαρ-13	0	12.250,00	12.250,00
Απρ-13	48.350,00	53.035,00	4.685,00
Μαϊ-13	53.100,00	45.800,00	-7.300,00
Ιουν-13	8.100,00	37.760,00	29.660,00
Ιουλ-13	10.000,00	19.000,00	9.000,00
Αυγ-13	16.300,00	1.800,00	-14.500,00
Σεπ-13	20.000,00	33.000,00	13.000,00
Οκτ-13	8.000,00	12.250,00	4.250,00
Νοε-13	600	114.700,00	114.100,00
Δεκ-13	8.000,00	21.236,00	13.236,00
	286.250,00	498.841,00	212.591,00

Από τις διαφορές ύψους 212.591,00 € της χρήσης 2013 προέκυψαν τα κάτωθι :

ΧΡΗΣΗ 2013

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	212.591,00
ΣΥΜΨ ΕΓΓΡΑΦΗ (έγινε δεκτή)	100.000,00
ΣΥΜΨ ΕΓΓΡΑΦΗ (έγινε δεκτή)	14.736,00
ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ	61.660,00
προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα από το άρθρο 48 παρ.3 του ν. 2238/94	36.195,00

Το χρηματικό ποσό πιστώσεων-καταθέσεων συνολικού ύψους 36.195,00 (πέρα των ακαθαρίστων εσόδων του) για τη χρήση 2013 αντιμετωπίστηκε από τον έλεγχο ως ποσό αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης και φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3. Του Ν. 2238/1994.

Επειδή όσον αφορά τη χρήση 2014, για το χρηματικό ποσό κατάθεσης ύψους 18.200,00 στις 02-07-2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχεται από επανακατάθεση

ποσών στον τραπεζικό του λογαριασμό, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά ανάληψης και κατάθεσης.

Επίσης για τι δεύτερο χρηματικό ποσό των 103.500,00 €, ο προσφεύγων αορίστως ισχυρίζεται ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας του, ήτοι από εισπράξεις και πωλήσεις οχημάτων. Ωστόσο το ποσό αυτό αφορά την με αριθμό επιταγή της ποσού 103.500,00 € η οποία χρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα για εξόφληση μέρους του τιμήματος αγοράς σκάφους. Η επιταγή αυτή είναι ονομαστική, εκδόθηκε σε διαταγή τρίτου προσώπου, του , και με αυτή ο προσφεύγων πλήρωσε μέρος του τιμήματος αγοράς του σκάφους του δαπάνη του. Προς τούτο από τον έλεγχο αντιμετωπίστηκε ως ποσό αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης και φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Εφόσον δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αναφορικά με τα ως άνω ποσά της χρήσεως 2014, και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και τη σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετική και η θέση της διοίκησης με την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-05-2017) από την πλευρά του φορολογούμενου, οι ισχυρισμοί του δεν μπορεί να γίνουν αποδεκτοί και απορρίπτονται.

Επειδή ως προς τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στις με ημερομηνία θεώρησης 16/09/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επανάληψης διαδικασίας μερικού ελέγχου φορολογίας ΚΒΣ, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες 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 με αρ. πρωτ. /26-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του του , ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	30.676,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	32.805,83 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.275,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.757,92 €

β) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	39.567,32 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.783,66 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.639,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	64.990,82 €

γ) του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 16.152,50 €.

δ) του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 700,00 €.

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 ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.