



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Καλλιθέα 10/03/2022

Αριθμός απόφασης 765

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του κατοίκου, οδός, Τ.Κ., με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

-της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (01.01.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία καταλογίζεται διαφορά φόρου ποσού 37.541,34 € πλέον προστίμου του αρθ. 58 του ΚΦΔ (ν 4174/2013) ποσού 18.770,67 € πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.961,43 € πλέον διαφοράς Φόρου πολυτελούς διαβίωσης 838,93 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 64.112,37 €.

-της υπ' αριθμ. /27-10-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (01.01.2016 – 31.12.2016) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία καταλογίζεται διαφορά φόρου ποσού 80.990,94 € πλέον προστίμου του αρθ. 58 του ΚΦΔ (ν 4174/2013) ποσού 40.495,47 € πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 19.697,06 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 141.183,47 € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με τις γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 και την επεξεργασία της ηλεκτρονικής βάσης τραπεζικών δεδομένων, από την οποία προέκυψαν ποσά πρωτογενών πιστώσεων σε λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων, σε Τράπεζες του Εσωτερικού και του Εξωτερικού.

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Αναλυτικά η διαφορά αυτή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προκύπτει ως ακολούθως:

[illegible]

του αρθ. 28 του ν 4174/2013)		προσδιορισμού του αρθ. 28 του ν 4174/2013)	
Μείον ποσά που έγιναν δεκτά από τον έλεγχο:			
		Μείον ποσά που έγιναν δεκτά από τον έλεγχο: Αναλήψεις μικροποσών Αναλήψεις μικροποσών που προσκομίστηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2021 υπόμνημα (Σελ. 81 έκθεσης)	5.240,00
ΣΥΝΟΛΟ οριστικού προσδιορισμού	0,00	Γ. ΣΥΝΟΛΟ οριστικού προσδιορισμού	245.427,10

Οριστική διαφορά που καταλογίστηκε από τον έλεγχο:

245.427,10

Με την από 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, ποσού 113.761,63 € στο φορολογικό έτος 2015 και ποσού 245.427,10 € στο φορολογικό έτος 2016

2ος Λόγος Προσφυγής:

α. Παράνομα και αναίτιολόγητα δεν περιλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολ. Έτους 2015 οι ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 25.569,50 €, όπως αυτές προκύπτουν από την υπ' αριθ./2016 αρχική και την υπ' αριθ./2020 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (ζημία αρχικής δήλωσης 34.976,50 € μείον δηλωθείσες διαφορές εισοδήματος 9.407,00 € συμπληρωματικής δήλωσης).

β. Παράνομα και αναίτιολόγητα δεν περιλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολ. Έτους 2016 οι ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 188.274,00 €, (ζημία 197.681,00 € που δηλώθηκε στον κωδικό 415 της υπ' αριθ./2017 ηλεκτρονικά υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 μείον δηλωθείσες διαφορές ποσού 9.407,00 € της υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015) και δεν συμψήφισε τη ζημία αυτή με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 4 του άρθ. 21 του ν 4172/2013 που προσδιόρισε ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016.

Επειδή με την ενδικοφανή προσφυγή, αφενός προσκομίστηκαν νέα στοιχεία (τα συνημμένα με αριθμηση 9 που αφορούν αντίγραφα λ/σμών στην), και αφετέρου για τα σχετικά συνημμένα με αριθμηση 18 και 19, που αφορούν εισπράξεις μετρητών από πελάτες του προσφεύγοντα, στην από 13/12/2021 έκθεση απόψεων της ελεγκτού , διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι, «ο έλεγχος θεωρεί ότι η περιγραφόμενη διαδικασία υποδεικνύει εικονικότητα συναλλαγών και όχι ύπαρξη μετρητών..... Επισημαίνεται ότι από υπηρεσία μας έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου κατόπιν του με αριθ...../2021 δελτίου της ΥΕΕΔΕ, στο οποίο γίνεται αναφορά για εικονικότητα συναλλαγών», αποφασίστηκε η αναπομπή των στοιχείων στο ΚΕΦΟΜΕΠ, με την αριθ...../2022 πράξη του προϊσταμένου της Υπηρεσίας των συν. με αριθ.9 ως νέων στοιχείων και προκειμένου να διατυπωθεί περαιτέρω άποψη περί της «εικονικότητας» των συναλλαγών, τιμολογίων κλπ, για το περιεχόμενο του με αριθ...../2021 δελτίου της ΥΕΕΔΕ, και αν αυτό αφορά τα κρινόμενα φορολογικά έτη.

Το ΚΕΦΟΜΕΠ με το αριθ. πρωτ./2022 (ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/02-3-2022), έγγραφό του μας διαβίβασε τις πρόσθετες ελεγκτικές του επαληθεύσεις επί της αναπομπής.

Ως προς τα σχετικά υποβληθέντα νέα στοιχεία με αρίθμηση 9 και τα στοιχεία με αριθ.18-19 θα αναφερθούμε στη παρούσα λεπτομερώς πιο κάτω για την κάθε περίπτωση.

Ως προς χαρακτηρισμό της εικονικότητας των συναλλαγών των υποβληθέντων στοιχείων με αρίθμηση 18 & 19, ο έλεγχος απάντησε με το παραπάνω έγγραφο ως εξής:

<<.....

Ως εκ τούτου ο Όρος περί «εικονικότητας» της περιγραφόμενης από τον προσφεύγοντα διαδικασίας είσπραξης της απαίτησης που αναφέρθηκε στην έκθεση απόψεων που συντάχθηκε από την υπηρεσία μας αφορά την διαδικασία που επικαλείται ο προσφεύγων για να αποδείξει την κατοχή μετρητών στα χέρια του και όχι την εμπορική συναλλακτική δραστηριότητα του προσφεύγοντα στις χρήσεις που ελέγχθηκε καθότι τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή από τον έλεγχο και ταυτοποιήθηκαν οι δαπάνες του επιτηδεύματος του (αγορές και λοιπές δαπάνες).

.....

Σχετικά με το με αριθμό πρωτ./2021 δελτίου της ΥΕΕΔΕ:

<<Επισημαίνεται ότι από την Υπηρεσία μας έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, κατόπιν του με αριθμό πρωτ./2021 δελτίου της ΥΕΕΔΕ. Ο έλεγχος αφορά τη φορολογική περίοδο 01-01-2017 έως 31-12-2019, βρίσκεται σε εξέλιξη και δεν έχει ολοκληρωθεί. Στο ως άνω αναφερόμενο δελτίο της ΥΕΕΔΕ ο προσφεύγων, αναφέρεται ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας ΑΦΜ>>.

Το πόρισμα του ελέγχου επί όλων των τεθέντων στοιχείων με την αναπομπή, ότι εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις & προτείνει την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επί του 1ου Λόγου της Προσφυγής:

1.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (1/1-31/12/2015)

1.1.1. Αναλήψεις μετρητών στις 7/1/2015 ποσού 10.000,00 € από και στις 13/1/2015 ποσού 2.000,00 €

Ο προσφεύγων για τις παραπάνω αναλήψεις μετρητών από τραπεζικούς λογαριασμούς του, επικαλείται ότι :

<<Οι αναλήψεις έγιναν κατ' εξουσιοδότηση και για λογαριασμό μου από τον , ο οποίος ήταν υπάλληλος της εταιρείας - ΑΦΜ, της οποίας κατέχω το 100% των εταιρικών μεριδίων, όπως διαπιστώθηκε και από τον έλεγχο (σελ. 7 του Σημειώματος ελέγχου)>>.

Προς απόδειξη του ότι ο ήταν υπάλληλος της ως άνω εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντος προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο και με την ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω δικαιολογητικά στοιχεία (Σχ. 4 με 5):

- Δελτίο ανάληψης ποσού 10.000,00 € στις 7/1/2015 από
- Πίνακας προσωπικού της εταιρείας προς την ΕΠΙΘ/ΣΗ ΑΝΑΤ. ΤΟΜΕΑ ΑΘΗΝΩΝ, από την οποία προκύπτει ότι ήταν υπάλληλος της εν λόγω εταιρείας.
- Την από 4/10/2021 υπεύθυνη δήλωση του κ. με την οποία επιβεβαιώνει ότι παρέδωσε τα χρήματα στον προσφεύγοντα.
- Την υπ' αριθ. Πρωτ./2015 καταγγελία σύμβασης προς τον ΟΑΕΔ, σύμφωνα με την οποία ο απολύθηκε από την στις 6/4/2015 .

Επειδή, στην Έκθεση Ελέγχου και στην Έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της ελέγχουσας φορολογικής αρχής αναφέρονται τα ακόλουθα:

- <<Από τα στοιχεία της υπόθεσης και του τρόπου διαχείρισης των τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, έχει διαπιστωθεί ότι ο

ίδιος χειρίζεται όλες τις συναλλαγές αυτών, είτε αφορούν σε ανάληψη μετρητών είτε σε κατάθεση μετρητών,

- Στην υπεύθυνη δήλωση του κ. αναφέρεται «πολλές φορές ο κ. με εξουσιοδοτούσε να κάνω αναλήψεις χρημάτων από τις συνεργαζόμενες τράπεζες», γεγονός που δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, καθώς όλες οι συναλλαγές (τόσο αναλήψεις όσο και καταθέσεις που αφορούσαν την ατομική) γινόντουσαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος θεωρεί ότι με τη συγκεκριμένη ανάληψη πληρώθηκε δαπάνη της ΕΠΕ.
- Το φορολογικό έτος 2015, η ατομική επιχείρηση απασχολούσε 5 υπαλλήλους και ως εκ τούτου ποιά είναι η αιτία απασχόλησης υπαλλήλου της ΕΠΕ για ανάληψη ποσού από και για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης.
- Προσκομίστηκε πίνακας προσωπικού της με ΑΦΜ από τον οποίο αποδεικνύεται ότι το συγκεκριμένο άτομο υπήρξε υπάλληλος της Μονοπρόσωπης. Ο πίνακας προσωπικού κατατέθηκε στο σώμα επιθεώρησης εργασίας 13/10/2014, ενώ η επικαλούμενη ανάληψη πραγματοποιήθηκε αρχές του 2015. Ο εν λόγω υπάλληλος απολύθηκε αρχές του φορολογικού έτους 2015, χωρίς να διευκρινίζεται η ακριβής ημερομηνία απόλυσής του.
- Από τα σχετικά δικαιολογητικά που υπέβαλλε με το με αριθμό πρωτ. /2021 υπόμνημα επί του Σημειώματος Ελέγχου, αποδεικνύεται η ανάληψη του ποσού από υπάλληλο της ΕΠΕ και όχι η παράδοση αυτών στα χέρια του προσφεύγοντα.

Η απλή αναφορά σε γεγονότα χωρίς προσκόμιση στοιχείων ικανών να αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός της παράδοσης των μετρητών στα χέρια του ελεγχόμενου δεν αλλάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αυτά κοινοποιήθηκαν με το με αριθ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 το Ν 4174/2013>>.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι αναλήψεις έγιναν από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από τον υπάλληλο της, στην οποία μοναδικός εταίρος ήταν ο προσφεύγων.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο ήταν υπάλληλος της όταν διενεργήθηκαν οι αναλήψεις.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης με την επίκληση θετικών στοιχείων.

Επειδή, η ελέγχουσα φορολογική αρχή αναφέρει ότι με τα ποσά των αναλήψεων πληρώθηκαν δαπάνες της χωρίς όμως να αποδεικνύει αυτό με συγκεκριμένα στοιχεία.

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι αναλήψεις μετρητών, που διενεργήθηκαν κατ' εξουσιοδότησή του και για λογαριασμό του από τον, στις 7/1/2015 ποσού 10.000,00 € από και στις 13/1/2015 ποσού 2.000,00 € από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς και, προσαυξάνουν τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά που είχε στη διάθεσή του στο φορολογικό έτος 2015 προς κάλυψη καταθέσεων μετρητών, είναι βάσιμοι.

1.1.2. Αναλήψεις μετρητών στις 11/6/2015 ποσού 4.000,00 €, στις 22/6/2015 ποσού 6.300,00 € και στις 1/9/2015 ποσού 2.000,00 € από

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι παραπάνω αναλήψεις μετρητών από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσauξάνει το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό των διαθεσίμων μετρητών για το φορ. Έτος 2015 προς κάλυψη καταθέσεων μετρητών.

Επειδή, οι λόγοι που επικαλείται η ελέγχουσα φορολογική αρχή και ειδικότερα ότι:

<<Για την ανάληψη στις 11/6/2015 ποσού 4.000,00 €

..... Κατόπιν αλληλογραφίας με την τράπεζα Πειραιώς διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η ανάληψη των 4.000 € δεν κάλυψε καταθέσεις μετρητών του πίνακα στις σελίδες 47-49 της έκθεσης ελέγχου....

Για την ανάληψη στις 22/6/2015 ποσού 6.300,00 € (8.000,00 -1.700,00)

..... Κατόπιν αλληλογραφίας με την τράπεζα Πειραιώς διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η ανάληψη του ποσού των 6.300,00 € δεν κάλυψε στο σύνολο της καταθέσεις μετρητών του πίνακα στις σελίδες 47-49 της έκθεσης ελέγχου.

Για την ανάληψη στις 1/9/2015 ποσού 2.000,00 €

..... Από την με αριθ. Πρωτ./...../2021 απάντηση της τράπεζας προκύπτει ότι η ανάληψη ύψους 2.000€ στις 1/9/2015 από τον προσωπικό λογαριασμό του ελεγχόμενου στην κατατέθηκε στον με αριθμό λογαριασμό και χρησιμοποιήθηκε για κάλυψη συναλλαγματικής της εταιρείας και όχι για κάλυψη καταθέσεων μετρητών>>.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι παραπάνω αναλήψεις μετρητών προσauξάνουν τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά που είχε στη διάθεσή του στο φορολογικό έτος 2015 προς κάλυψη καταθέσεων μετρητών, δεν είναι βάσιμοι και δεν γίνονται αποδεκτοί.

1.1.3. Αναλήψεις μετρητών 200.000,00 € στις 5/9/2014 από τον τραπεζικό λογαριασμό στη με την υποβολή νέων στοιχείων

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται για πρώτη φορά (νέα στοιχεία) με την ενδικοφανή προσφυγή του, ότι στις 5/9/2014 διενήργησε ανάληψη μετρητών 200.000,00 € από τον τραπεζικό λογαριασμό του στη και προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία:

- Αποδεικτικό είσπραξης 200.000,00 € στις 5/9/2014 της τράπεζας με συνημμένο και υπογεγραμμένο την ίδια ημέρα αντίγραφο της αστυνομικής ταυτότητας του προσφεύγοντος για την ταυτοποίησή του (Σχετ. 5).

- Αποδεικτικό της τράπεζας (Debit advice), από το οποίο προκύπτει ότι η ανάληψη έγινε σε μετρητά με την ένδειξη στα Γαλλικά «.....» που σημαίνει ανάληψη μετρητών (Σχετ. 6).

-Αεροπορικά και ακτοπολικά εισιτήρια από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων ταξίδεψε αεροπορικώς στις 4/9/2014 από την Αθήνα στο Λουξεμβούργο και επέστρεψε ακτοπολικά (Αγκώνα- Πάτρα) στην Ελλάδα στις 6/9/2014 (Σχετ. 7-8).

-Όλους τους επιμέρους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στον τραπεζικό λογαριασμό του στην - με customer no. στον οποίο περιλαμβάνονται οι επιμέρους λογαριασμοί και οι κινήσεις αυτών από 1/9/2014 έως 31/12/2014 και ειδικότερα:

α) Αναλυτική κίνηση (statement) όλων των ως άνω επιμέρους λογαριασμών από 1/9/2014 έως 31/12/2014 (Σχετ. 9).

β) Investment Report για το Portfolio από 1/7/2014 -31/12/2014 (Σχετ. 10).

γ) Investment Report όλων των λογαριασμών της 31/12/2014 (Σχετ. 11).

δ) Αναλυτική κίνηση (statement) όλων των επιμέρους λογαριασμών στην - από 1/1/2015 έως 31/12/2016 (Σχετ. 15).

ε)Investment Report για το Portfolio no από 5/3/2015 - 23/1/2017 (Σχετ. 16).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ανάληψη στις 5/9/2014 ποσού 200.000,00 € μετρητών από τον τραπεζικό του λογαριασμό στην , προσαυξάνουν τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά που είχε στη διάθεσή του προς κάλυψη καταθέσεων μετρητών και πληρωμών δαπανών με μετρητά εντός των ετών 2015 και 2016.

Επειδή, η ως άνω επικαλούμενη, με την ενδικοφανή προσφυγή από τον προσφεύγοντα, ανάληψη μετρητών είναι νέο στοιχείο, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε αυτό στο ΚΕΦΟΜΕΠ, με την υπ' αριθ. /2022 Απόφαση αναπομπής και επ' αυτής απάντησε το ΚΕΦΟΜΕΠ με το υπ' αριθ. πρωτ. /2022 έγγραφο, με τίτλο «ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ».

Επειδή, στην από 13/12/2021 Έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής και στις υπ' αριθ. ΑΠ /2022 πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

- <<Στις 16/12/2020 ολοκληρώθηκε ο έλεγχος για την φορολογική περίοδο 1/1/2014 έως 31/12/2014, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης και σύμφωνα με το ν.4174/2013 άρθρο 36 παρ. 2 σε περίπτωση υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, η παραγραφή παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.
- Επισημαίνεται ότι έλεγχος με το αρχικό αίτημα με αριθμό πρωτ. /2020, καλούσε τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων και των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014-2016, στην αλλοδαπή, ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα, την οποία ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο.
- Κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τη ΔΥΠΗΔΕΔ για ύπαρξη λογαριασμών στο, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτοκόλλου /2021 συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών, σε απάντηση του οποίου (υπόμνημα με αριθμό πρωτοκόλλου /2021), προσκόμισε την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του στην αλλοδαπή μόνο για τα έτη 2015-2016. Επισημαίνεται ότι για το φορολογικό έτος 2014, εξαιτίας της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, η παραγραφή παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας ήτοι μέχρι 31/12/2021.
- Για το 2014, αν και η χρήση δεν είχε παραγραφεί λόγω παράτασης της παραγραφής συνεπεία της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, δεν προσκόμισε (παρόλο που είχε στην κατοχή του όπως και ο ίδιος παραδέχεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του) την πλήρη κίνηση των λογαριασμών του στην αλλοδαπή για το έτος 2014. Τώρα, με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών μόνο από 1-9-2014. Επισημαίνεται ότι ο λογαριασμός με αριθμό παρουσιάζει υπόλοιπο 01-09-2014 ύψους 1.006.613,37€. Αναφορικά με το χαρτοφυλάκιο στην, ο έλεγχος ζήτησε την εφαρμογή της διοικητικής συνεργασίας με τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου, με το με αριθ. /2021 πρωτοκόλλου έγγραφο προς τη Δ.Ο.Σ., και σε περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία, αυτά θα αξιολογηθούν από τον έλεγχο με την έκδοση νέας εντολής.
- Δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο ώστε να διαπιστωθεί το πραγματικό γεγονός της εισαγωγής των χρημάτων στην Ελλάδα όπως, α) βεβαίωση της για το ότι πράγματι τη συγκεκριμένη ημέρα προσήλθε ο ίδιος στο κατάστημα της και ανέλαβε σε μορφή μετρητών το ποσό των 200.000,00€ και δεν το κατέθεσε σε άλλο λογαριασμό με δικαιούχο τον ίδιο ή τρίτο πρόσωπο. Σε κάθε περίπτωση όπως κρίθηκε και από τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (αποφ. 1391/2020) η εν λόγω βεβαίωση έγινε αποδεκτή, β) δήλωση την οποία υποχρεούται να υποβάλλει κάθε φυσικό πρόσωπο που εισέρχεται ή εξέρχεται από την κοινότητα και μεταφέρει ρευστά διαθέσιμα αξίας ίσης ή μεγαλύτερης των 10.000,00€ βάσει του

άρθρου 3 –υποχρέωση δήλωσης- του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1889/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Η υποχρέωση δήλωσης των ρευστών διαθεσίμων που εισέρχονται ή εξέρχονται από την κοινότητα, βάσει του κανονισμού αριθ./2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, ναι μεν δεν αφορά φορολογική παράβαση, θα αποδείκνυε όμως το πραγματικό γεγονός της εισαγωγής των μετρητών στην Ελλάδα, γ) το μοναδικό δελτίο εισαγομένων μετρητών και αξιών του γραφείου συναλλάγματος του αεροδρομίου Αθηνών.

Για όλα τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ως προς την εισαγωγή των μετρητών στην Ελλάδα δεν επαληθεύθηκαν από τον έλεγχο καθότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ικανά (πχ. παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος, κ.α.) που να τεκμηριώνουν το γεγονός, και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα κοινοποιηθέντα με την από 27/10/2021 Έκθεση Ελέγχου>>.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του νόμου 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, στο υπ' 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 κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«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. ... 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. ... 5. ... 6..... 7....

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.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψη 20) Απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της.

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, όλοι οι γνωστοί τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος, τόσο στην Ελλάδα όσο και στο Εξωτερικό (.....), ήταν στη διάθεση του ελέγχου για το διάστημα από την ανάληψη στις 5/9/2014 του ποσού των 200.000,00 € και μετά και δεν προέκυψε από τον έλεγχο ότι το επικαλούμενο ποσό της ανάληψης επανακατατέθηκε σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό και ούτε προέκυψε από τον έλεγχο ότι το ποσό αυτό διατέθηκε οπουδήποτε αλλού.

Επειδή, στο άρθρο 1 του ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ (ΕΚ) αριθ. 1889/2005 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ, ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό πρόσωπο που εισέρχεται ή εξέρχεται από την Κοινότητα και μεταφέρει ρευστά διαθέσιμα αξίας ίσης ή μεγαλύτερης των 10 000 ευρώ δηλώνει το εν λόγω ποσό στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών μέσω των οποίων εισέρχεται ή εξέρχεται από την Κοινότητα, σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό. Η υποχρέωση δήλωσης δεν έχει εκπληρωθεί εάν η παρεχόμενη πληροφορία είναι ανακριβής ή ελλιπής».

Η εν λόγω διάταξη αφορά και ισχύει μόνο για τον έλεγχο των ρευστών διαθεσίμων που εισάγονται ή εξάγονται στην και από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα και δεν αφορά την εισαγωγή και εξαγωγή μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην οποία υπάγεται και το Λουξεμβούργο από το οποίο προέρχονταν το ποσό των 200.000,00 €.

Επίσης ο εν λόγω κανονισμός αφορά άλλου είδους παρατυπίες ή παραβάσεις και όχι φορολογικές.

Επειδή, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης με την επίκληση θετικών στοιχείων.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία αποδεικνύεται η ανάληψη μετρητών 200.000,00 € στις 5/9/2014 από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, από τον τραπεζικό λογαριασμό του στην

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ανάληψη στις 5/9/2014 ποσού 200.000,00 € μετρητών από τον τραπεζικό του λογαριασμό στην, προσαυξάνουν τα συνολικά διαθέσιμα

μετρητά που είχε στη διάθεσή του προς κάλυψη καταθέσεων μετρητών και πληρωμών δαπανών με μετρητά εντός των χρήσεων 2015 και 2016, είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, εάν για τα ποσά πιστώσεων που τυχόν προκύπτουν από το λογαριασμό του δεν δικαιολογούνται ότι προέρχονται από φορολογητέα ή απαλλασσόμενα εισοδήματα του προσφεύγοντα, η φορολογική αρχή μπορεί να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο, μετά την απάντηση του αιτήματος που έχει κάνει στην ΔΟΣ, διότι ο λογαριασμός που θα γνωστοποιηθεί θεωρείται νέο στοιχείο το οποίο δεν είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και δεν τίθεται θέμα παραγραφής του φορολογικού έτους 2014 (άρθρο 36 ΚΦΔ).

1.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 (1/1 - 31/12/2016)

1.2.1. Αναλήψεις μετρητών 200.000,00 € στις 23/8/2016 από τον τραπεζικό λογαριασμό στη

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται, ότι στις 23/8/2016 διενήργησε ανάληψη μετρητών 200.000,00 € από τον τραπεζικό λογαριασμό του στη και προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία:

- Αποδεικτικό είσπραξης 200.000,00 € στις 23/8/2016 της τράπεζας με συνημμένο και υπογεγραμμένο την ίδια ημέρα αντίγραφο της αστυνομικής ταυτότητας του προσφεύγοντος για την ταυτοποίησή του (Σχ. 12).
- Αποδεικτικό της τράπεζας (Debit advice), από το οποίο προκύπτει ότι η ανάληψη έγινε σε μετρητά με την ένδειξη «.....» (Σχ. 13).
- Αεροπορικά και ακτοπλοϊκά εισιτήρια από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων ταξίδεψε στις 23/8/2016 αεροπορικώς από την Αθήνα στο Λουξεμβούργο και επέστρεψε ακτοπλοϊκώς (Αγκόνα – Πάτρα) στην Ελλάδα στις 27/8/2016, καθώς και αποδείξεις διαμονής σε ξενοδοχεία από 24/8-27/8/2016 (Σχ. 14).
- Όλους τους επιμέρους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στον τραπεζικό λογαριασμό του στην -, στον οποίο περιλαμβάνονται οι επιμέρους λογαριασμοί και οι κινήσεις αυτών από 1/1/2015 έως 31/12/2016 και ειδικότερα:
 - α) αναλυτική κίνηση (statement) όλων των επιμέρους λογαριασμών στην - από 1/1/2015 έως 31/12/2016 (Σχ. 15).
 - β) Investment Report για το Portfolio no από 5/3/2015 – 23/1/2017 (Σχ. 16).

Επειδή, ο προσφεύγων για την ανάληψη 200.000,00 € μετρητών από τον τραπεζικό λογαριασμό του στη επικαλείται τα ακόλουθα:

<<Το ποσό των μετρητών 200.000,00 €, το οποίο εισήγαγα στην Ελλάδα κατόπιν αναλήψεως από τον τραπεζικό λογαριασμό μου στην - δεν το χρησιμοποίησα για αγορές ή δαπάνες μου ούτε το επανακατέθεσα σε άλλο λογαριασμό μέχρι τις 31/12/2016, αλλά το είχα στα χέρια μου και εκ του ποσού αυτού ένα μέρος το επανακατέθεσα σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου στη Ελλάδα από 7/10/2016 – 31/12/2016 και το υπόλοιπο παρέμεινε στα χέρια μου ως διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2016.

Ο έλεγχος δεν δέχθηκε την ανάληψη αυτή με το αιτιολογικό ότι: α) δεν προσκόμισα βεβαίωση της τράπεζας - για το ότι πράγματι τη συγκεκριμένη ημέρα προσήλθα ο ίδιος στο κατάστημα και ανέλαβα σε μορφή μετρητών το ποσό των 200.000,00 € και δεν το επανακατέθεσα σε άλλο λογαριασμό, β) ότι είχα υποχρέωση υποβολής δήλωσης εισαγωγής ρευστών διαθεσίμων στην Ελλάδα βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ./2005 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ και γ) δεν προσκομίστηκε το μοναδικό δελτίο εισαγόμενων μετρητών και αξιών στην Ελλάδα.

Όμως η κρίση αυτή του ελέγχου είναι αβάσιμη, αυθαίρετη και μη νόμιμα αιτιολογημένη για τους παρακάτω βάσιμους και νόμιμους λόγους:

- Η προσέλευσή μου στην τράπεζα και η ανάληψη των 200.000,00 € προκύπτει σαφώς από τα προσκομισθέντα επίσημα τραπεζικά έγγραφα {Αποδεικτικό είσπραξης στις 23/8/2016 της τράπεζας με την υπογραφή μου και το συνημμένο και υπογεγραμμένο την ίδια ημέρα αντίγραφο της αστυνομικής μου ταυτότητας για την ταυτοποίησή μου προκειμένου να ενεργήσω την ανάληψη, καθώς και αποδεικτικό της τράπεζας (Debit advice), από το οποίο προκύπτει ότι η ανάληψη έγινε σε μετρητά (.....)}, σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα αεροπορικά εισιτήρια. Όμως παρότι εξ' αυτών των στοιχείων προκύπτει και αποδεικνύεται η ανάληψη από εμένα τον ίδιο του ποσού των 200.000,00 €, ο έλεγχος ζητά την προσκόμιση βεβαίωσης της τράπεζας ότι προσήλθα ο ίδιος στην τράπεζα και έκανα την ανάληψη μετρητών. Δηλαδή ο έλεγχος εντελώς αυθαίρετα και πέραν της κοινής λογικής ζητά να αποδείξω το αποδεδειγμένο. Σε κάθε, δε, περίπτωση τέτοια βεβαίωση ούτε προβλέπεται ως τραπεζικό έγγραφο, ούτε χορηγείται από τις τράπεζες, καθότι για τις συναλλαγές αναλήψεων εκδίδονται τα επίσημα τραπεζικά έγγραφα αναλήψεων και όχι βεβαιώσεων. Το ότι το ποσό της εν λόγω ανάληψης δεν το επανακατέθεσα σε κανέναν άλλο τραπεζικό λογαριασμό μου ούτε και σε άλλο λογαριασμό της τράπεζας - όπως σαφώς προκύπτει από τις προσκομισθείσες αναλυτικές κινήσεις (statements) όλων των επιμέρους λογαριασμών μου στην τράπεζα αυτή.

Επισημαίνω επίσης ότι όλοι οι τραπεζικοί λογαριασμοί μου ήταν σε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε ούτε ο έλεγχος ανέδειξε την κατάθεση του υπό κρίση ποσού σε οποιονδήποτε άλλο λογαριασμό ή την ύπαρξη άλλων λογαριασμών.

- Από καμία διάταξη νόμου δεν είχα υποχρέωση υποβολής δήλωσης εισαγωγής ρευστών διαθεσίμων στην Ελλάδα καθώς και μοναδικού δελτίου εισαγόμενων μετρητών και αξιών στην Ελλάδα.

Η μόνη διάταξη που υφίσταται για τον έλεγχο των ρευστών διαθεσίμων που εισάγονται στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα είναι αυτή που προβλέπεται από τον ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΚ) αριθ. 1889/2005 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ, στο άρθρο 1 του οποίου ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό πρόσωπο που εισέρχεται ή εξέρχεται από την Κοινότητα και μεταφέρει ρευστά διαθέσιμα αξίας ίσης ή μεγαλύτερης των 10 000 ευρώ δηλώνει το εν λόγω ποσό στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών μέσω των οποίων εισέρχεται ή εξέρχεται από την Κοινότητα, σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό. Η υποχρέωση δήλωσης δεν έχει εκπληρωθεί εάν η παρεχόμενη πληροφορία είναι ανακριβής ή ελλιπής».

Η εν λόγω διάταξη αφορά και ισχύει μόνο για τον έλεγχο των ρευστών διαθεσίμων που εισάγονται ή εξάγονται στην και από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα και δεν αφορά την εισαγωγή και εξαγωγή μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην οποία υπάγεται και το Λουξεμβούργο από το οποίο προέρχονταν το ποσό των 200.000,00 €, όπως αβάσιμα και αυθαίρετα αναφέρει ο έλεγχος.

Σε κάθε, δε, περίπτωση όπως κρίθηκε και από τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (Αποφ. 1391/2020) ο εν λόγω κανονισμός αφορά άλλου είδους παρατυπίες ή παραβάσεις και όχι φορολογικές.

Το ποσό των 200.000,00 € το ανέλαβα σε μετρητά από τον προαναφερόμενο τραπεζικό λογαριασμό μου στην και το μετέφερα στην Ελλάδα για την κάλυψη των αναγκών μου καθότι στην Ελλάδα υπήρχαν οι περιορισμοί των capital controls. Η ανάληψη και η μεταφορά στην Ελλάδα αποτελούν πραγματικό γεγονός που αποδεικνύεται από τα παραπάνω δικαιολογητικά, τα οποία είχα προσκομίσει και στον έλεγχο. Κατόπιν αυτών ζητώ όπως γίνει δεκτό από την Υπηρεσία σας ότι η ως άνω ανάληψη μετρητών ποσού 200.000,00 € προσαυξάνει το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό των διαθεσίμων μετρητών για το φορ. Έτος 2016>>.

Επειδή, στην Έκθεση Ελέγχου και στην Έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, αναφέρονται τα ακόλουθα:

<<Δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχεία ώστε να διαπιστωθεί το πραγματικό γεγονός της εισαγωγής των χρημάτων στην Ελλάδα όπως, α) βεβαίωση της

..... για το ότι πράγματι τη συγκεκριμένη ημέρα προσήλθε ο ίδιος στο κατάστημα της και ανέλαβε σε μορφή μετρητών το ποσό των 200.000,00€ και δεν το κατέθεσε σε άλλο λογαριασμό με δικαιούχο τον ίδιο ή τρίτο πρόσωπο. Σε κάθε περίπτωση όπως κρίθηκε και από τη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (αποφ. 1391/2020) η εν λόγω βεβαίωση έγινε αποδεκτή.

β) δήλωση την οποία υποχρεούται να υποβάλλει κάθε φυσικό πρόσωπο που εισέρχεται ή εξέρχεται από την κοινότητα και μεταφέρει ρευστά διαθέσιμα αξίας ίσης ή μεγαλύτερης των 10.000,00€ βάσει του άρθρου 3 –υποχρέωση δήλωσης- του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1889/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Η υποχρέωση δήλωσης των ρευστών διαθεσίμων που εισέρχονται ή εξέρχονται από την κοινότητα, βάσει του κανονισμού αριθ. 1889/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, να μην αφορά φορολογική παράβαση, θα αποδείκνυε όμως το πραγματικό γεγονός της εισαγωγής των μετρητών στην Ελλάδα και

γ) το μοναδικό δελτίο εισαγομένων μετρητών και αξιών του γραφείου συναλλάγματος του αεροδρομίου Αθηνών.

Για όλα τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα , ως προς την εισαγωγή των μετρητών στην Ελλάδα δεν επαληθεύθηκαν από τον έλεγχο καθότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ικανά (πχ. παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος, κ.α.) που να τεκμηριώνουν το γεγονός, και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα κοινοποιηθέντα με την από 27/10/2021 Έκθεση Ελέγχου>>.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του νόμου 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, στο υπ' 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 κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«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 ΚΦΔ.

2. ... 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. ... 5. ... 6..... 7....

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.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψη 20) Απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της.

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, όλοι οι γνωστοί τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος, τόσο στην Ελλάδα όσο και στο Εξωτερικό (Λουξεμβούργο), ήταν στη διάθεση του ελέγχου για το διάστημα από την ανάληψη στις 23/8/2016 του ποσού των 200.000,00 € και μετά και δεν προέκυψε από τον έλεγχο ότι το επικαλούμενο ποσό της ανάληψης επανακατατέθηκε σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό και ούτε προέκυψε από τον έλεγχο ότι το ποσό αυτό διατέθηκε οπουδήποτε αλλού.

Επειδή, στο άρθρο 1 του ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ (ΕΚ) αριθ. 1889/2005 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ, ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό πρόσωπο που εισέρχεται ή εξέρχεται από την Κοινότητα και μεταφέρει ρευστά διαθέσιμα αξίας ίσης ή μεγαλύτερης των 10 000 ευρώ δηλώνει το εν λόγω ποσό στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών μέσω των οποίων εισέρχεται ή εξέρχεται από την Κοινότητα, σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό. Η υποχρέωση δήλωσης δεν έχει εκπληρωθεί εάν η παρεχόμενη πληροφορία είναι ανακριβής ή ελλιπής».

Η εν λόγω διάταξη αφορά και ισχύει μόνο για τον έλεγχο των ρευστών διαθεσίμων που εισάγονται ή εξάγονται στην και από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα και δεν αφορά την εισαγωγή και εξαγωγή μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην οποία υπάγεται και το Λουξεμβούργο από το οποίο προέρχονταν το ποσό των 200.000,00 €.

Επίσης ο εν λόγω κανονισμός αφορά άλλου είδους παρατυπίες ή παραβάσεις και όχι φορολογικές.

Επειδή, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης με την επίκληση θετικών στοιχείων.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία αποδεικνύεται η ανάληψη μετρητών 200.000,00 € στις 23/8/2016 από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, από τον τραπεζικό λογαριασμό του στην

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ανάληψη στις 23/8/2016 ποσού 200.000,00 € μετρητών από τον τραπεζικό του λογαριασμό στην, προσαυξάνουν τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά που είχε στη διάθεσή του στο φορολογικό έτος 2016 και εξ' αυτών καλύπτονται καταθέσεις μετρητών για το διάστημα από 7/10/2016 έως 29/11/2016 συνολικού ποσού 5.600,00 € (1.100,00 + 1.000,00 + 1.500,00 € + 2.000,00), είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

1.2.2. Αναλήψεις μετρητών στις 3/11/2016 ποσού 4.000,00 € από την

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η παραπάνω ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό του προσαυξάνει το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό των διαθεσίμων μετρητών για το φορ. Έτος 2016.

Επειδή, οι λόγοι που επικαλείται η ελέγχουσα φορολογική αρχή και ειδικότερα ότι:

<<..... από την με αριθ. Πρωτ./...../2021 απάντησή της προκύπτει ότι η ανάληψη ύψους 4.000€ στις 3/11/2016 από τον προσωπικό λογαριασμό του κατατέθηκε την ίδια ημέρα στον με αριθμό λογαριασμό της εταιρείας στην Επιπρόσθετα, οι κινήσεις αυτές, σύμφωνα με την απάντηση της τράπεζας, αποτελούν συνδεδεμένες / συμψηφιστικές εγγραφές, είναι συνεχόμενες, πρώτα πραγματοποιήθηκε η ανάληψη από τον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και έπειτα ακολούθησε η κατάθεση στον λογαριασμό της ΙΚΕ. Ως εκ τούτου, δε θα μπορούσε να παραμείνουν στα χέρια του όπως επικαλείται με την παρούσα προσφυγή του.....>>

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η παραπάνω ανάληψη μετρητών προσαυξάνει τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά που είχε στη διάθεσή του στο φορολογικό έτος 2016, δεν είναι βάσιμοι και δεν γίνονται αποδεκτοί.

1.2.3. Εισπράξεις μετρητών από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ποσού 35.000,00 € στη χρήση 2016 με την υποβολή νέων στοιχείων

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται για πρώτη φορά (νέα στοιχεία) με την ενδικοφανή προσφυγή του, ότι εντός 2016 εισέπραξε τα παρακάτω ποσά σε μετρητά από πελάτες της ατομικής του επιχείρησης προς εξόφληση πωληθέντων αυτοκινήτων προς αυτούς:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Συναλλασσόμενος (πελάτης)	Εισπράξεις Μετρητών	ΣΧΕΤ. 18
19/09/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	10.000,00	18/1
03/10/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	3.000,00	18/2
25/10/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	3.500,00	18/3
02/11/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	4.000,00	18/4
03/11/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	4.000,00	18/4

05/11/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	3.500,00	18/4
23/11/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	4.000,00	18/5
21/12/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη	.....	3.000,00	18/6
ΣΥΝΟΛΟ			35.000,00	

Σημείωση: Ο τραπεζικός λογαριασμός, από τον οποίο εκδίδεται η τραπεζική επιταγή, χρεώνεται με την αξία της επιταγής συν την προμήθεια της τράπεζας (15 ή 17 ή 20 € κατά περίπτωση).

Για τις ως άνω εισπράξεις ο προσφεύγων προσκόμισε και επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω:

«Για τα εισπραχθέντα ως άνω μετρητά από κάθε πελάτη εξέδιδα ισόποση τραπεζική επιταγή σε χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού μου στην με IBAN και στη συνέχεια κατέθετα αυτή επ' ονόματι του πελάτη στον τραπεζικό λογαριασμό μου στην με IBAN

Με την διαδικασία αυτή κρατούσα στα χέρια μου τα μετρητά που εισέπραττα από τους πελάτες, προκειμένου να καλύπτω τις δυσκολίες που προέκυπταν στην επιχειρηματική μου δραστηριότητα από την εφαρμογή των capitals control. Αυτός ήταν ο μόνος και αληθής λόγος που κρατούσα τα μετρητά, διότι άλλως θα εξοφλούσα χαριστικά τις αγορές αυτοκινήτων των πελατών με επιταγές που εξέδιδα σε χρέωση των τραπεζικών λογαριασμών μου. Εκ του ποσού των μετρητών που είχα κρατήσει στα χέρια μου ένα μέρος το επανακατέθεσα σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου, που καλύπτει καταθέσεις μετρητών που μου ζήτησε να αιτιολογήσω ο έλεγχος ή πλήρως υποχρεώσεις μου και το υπόλοιπο παρέμεινε στα χέρια μου ως διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2016.

Για όλες τις παραπάνω εισπράξεις προσκομίζω στην Υπηρεσία σας φάκελο (Σχ. 18) με τα παρακάτω δικαιολογητικά για κάθε μία:

- Καρτέλα του πελάτη.
- Απόδειξη λιανικής ή τιμολόγιο πώλησης αυτοκινήτου.
- Απόδειξη είσπραξης μετρητών από τον πελάτη.
- Αντίγραφο της εκδοθείσας τραπεζικής επιταγής και απόσπασμα κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού μου με IBAN σε χρέωση του οποίου εκδόθηκε η επιταγή.
- Απόσπασμα κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού μου με IBAN σε πίστωση του οποίου κατατέθηκε η επιταγή

Τα παραπάνω ποσά εισπράξεων μετρητών δεν τα είχα επικαλεστεί στον έλεγχο, διότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν είχα συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

Κατόπιν αυτών ζητώ όπως γίνει δεκτό από την Υπηρεσία σας ότι το ως άνω συνολικό ποσό των 35.000,00 €, που εισέπραξα από πελάτες μου, προσαυξάνει το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό των διαθεσίμων μετρητών για το φορ. Έτος 2016».

1.2.4. Εισπράξεις μετρητών από πελάτες της εταιρείας - ΑΦΜ ποσού 100.000,00 € στη χρήση 2016 με την υποβολή νέων στοιχείων

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται για πρώτη φορά (νέα στοιχεία) με την ενδικοφανή προσφυγή του, ότι εντός 2016 εισέπραξε τα παρακάτω ποσά σε μετρητά από πελάτες της εταιρείας - ΑΦΜ, ως διαχειριστής αυτής, προς εξόφληση πωληθέντων αυτοκινήτων προς αυτούς:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Συναλλασσόμενος (πελάτης της ΙΚΕ)	Αναλήψεις Μετρητών	ΣΧΕΤ. 19
-----------------------	-----------------------	-----------------------------------	--------------------	----------

15/03/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	3.500,00	19/1
15/03/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	4.000,00	19/1
02/04/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	1.500,00	19/2
09/04/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	6.200,00	19/3
11/04/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	4.800,00	19/3
06/06/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	2.800,00	19/4
08/06/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	1.000,00	19/5
21/06/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	2.500,00	19/6
13/07/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	6.000,00	19/7
23/07/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	5.000,00	19/8
25/07/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	7.000,00	19/8
26/07/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	6.000,00	19/8
19/09/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	2.200,00	19/9
20/09/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	3.950,00	19/10
03/10/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	5.000,00	19/11
08/10/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	3.900,00	19/2
10/10/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	5.000,00	19/13
31/10/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	1.700,00	19/14
10/11/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	3.300,00	19/15
23/11/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	8.650,00	19/16
15/12/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	7.500,00	19/17
16/12/16	Είσπραξη μετρητών από πελάτη της .....	.....	8.500,00	19/18
	ΣΥΝΟΛΟ		100.000,00	

Σημείωση: Από τον Ιούνιο του 2016 ο τραπεζικός λογαριασμός, από τον οποίο εκδίδεται η τραπεζική επιταγή, χρεώνεται με την αξία της επιταγής συν την προμήθεια της τράπεζας (15 € ή 17 € κατά περίπτωση).

Για τις ως άνω εισπράξεις ο προσφεύγων προσκόμισε και επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω:

«Οι παρακάτω εισπράξεις μετρητών αφορούν εξοφλήσεις πελατών της εταιρείας προερχόμενες από πωλήσεις αυτών προς αυτούς. Οι εισπράξεις

αυτές διενεργήθηκαν από εμένα για λογαριασμό της εταιρείας, ως διαχειριστής αυτής, με σκοπό να κατατεθούν σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας.

Για τα εισπραχθέντα ως άνω μετρητά από κάθε πελάτη εξέδιδα ισόποση τραπεζική επιταγή σε χρέωση των τραπεζικών λογαριασμών μου στην με IBAN ή ή και στη συνέχεια κατέθετα αυτή επ' ονόματι του πελάτη στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας στην με IBAN

Με την διαδικασία αυτή κρατούσα στα χέρια μου τα μετρητά που εισέπραττα από τους πελάτες, προκειμένου να καλύπτω τις δυσκολίες που προέκυπταν στην επιχειρηματική μου δραστηριότητα από την εφαρμογή των capitals control . Αυτός ήταν ο μόνος και αληθής λόγος που κρατούσα τα μετρητά, διότι άλλως θα εξοφλούσα χαριστικά τις αγορές αυτοκινήτων των πελατών με επιταγές που εξέδιδα σε χρέωση των τραπεζικών λογαριασμών μου. Εκ του ποσού των μετρητών που είχα κρατήσει στα χέρια μου ένα μέρος το επανακατέθεσα σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου, που καλύπτει καταθέσεις μετρητών που μου ζήτησε να αιτιολογήσω ο έλεγχος ή πλήρως υποχρεώσεις μου και το υπόλοιπο παρέμεινε στα χέρια μου ως διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2016.

Για όλες τις παραπάνω εισπράξεις προσκομίζω στην Υπηρεσία σας φάκελο (Σχετ. 19) με τα παρακάτω δικαιολογητικά για κάθε μία:

- Καρτέλα της του πελάτη της εταιρείας
- Απόδειξη λιανικής ή τιμολόγιο πώλησης αυτοκινήτου.
- Απόδειξη είσπραξης μετρητών από τον πελάτη.
- Αντίγραφο της εκδοθείσας τραπεζικής επιταγής και απόσπασμα κίνησης του κατά περίπτωση τραπεζικού λογαριασμού μου με IBAN ή ή σε χρέωση των οποίων εκδόθηκαν οι επιταγές.
- Απόσπασμα κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας στην με IBAN σε πίστωση του οποίου κατατέθηκε η επιταγή

Τα παραπάνω ποσά εισπράξεων μετρητών δεν τα είχα επικαλεστεί στον έλεγχο, διότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν είχα συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

Κατόπιν αυτών ζητώ όπως γίνει δεκτό από την Υπηρεσία σας, ότι το ως άνω συνολικό ποσό των 100.000,00 € μετρητών, που εισέπραξα από πελάτες της εταιρείαςκαι τις κράτησα στα χέρια μου με την χορήγηση ισόποσων τραπεζικών επιταγών στην εταιρεία, προσαυξάνει το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό των διαθεσίμων μετρητών για το φορ. Έτος 2016».

Επειδή, οι ως άνω επικαλούμενες, στην ενδικοφανή προσφυγή από τον προσφεύγοντα, εισπράξεις μετρητών από πελάτες της ατομικής του επιχείρησης και από πελάτες της επιχείρησης αποτελούν νέα στοιχεία, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε αυτά στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΚΕΦΟΜΕΠ) με την υπ' αριθ. /2022 Απόφαση αναπομπής και επ' αυτής απάντησε η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΚΕΦΟΜΕΠ) με το υπ' αριθ. ΑΠ /2022 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.

Επειδή, στην από 13/12/2021 Έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής και στις υπ' αριθ. ΑΠ /2022 πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

<<α. Εισπράξεις μετρητών από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα:

.....

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων υπέδειξε ότι οι εξοφλήσεις των αυτοκινήτων πραγματοποιήθηκαν με κατάθεση επιταγής από τον εκάστοτε πελάτη στο λογαριασμό του

και ο έλεγχος ταυτοποίησε τα προσκομιζόμενα στοιχεία με τις πιστώσεις στην και τα ακαθάριστα έσοδα του.

Τώρα με την παρούσα προσφυγή του, ό ίδιος ο προσφεύγων αυτοαναιρείται ως προς τον τρόπο εξόφλησης των παραστατικών πώλησης των αυτοκινήτων προσκομίζοντας αποδείξεις είσπραξης μετρητών από τους πελάτες και περιγράφοντας μια διαδικασία η οποία αντίκειται στις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές και αποσκοπεί όπως ισχυρίζεται στην απόκτηση διαθέσιμων μετρητών με τελικό σκοπό την δικαιολόγηση των καταλογιζόμενων από τον έλεγχο φόρων. Συγκεκριμένα όπως ο ίδιος ισχυρίζεται για τα εισπραχθέντα ως άνω μετρητά από κάθε πελάτη, εξέδιδε ισόποση τραπεζική επιταγή με χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού του στην με σε διαταγή του πήρε πελάτη, την έδινε στον πελάτη ο οποίος την οπισθογραφούσε, την επέστρεφε στον προσφεύγοντα που στη συνέχεια κατέθετε αυτή η επ' ονόματι του πελάτη στον τραπεζικό λογαριασμό του στην με IBAN

Με την διαδικασία αυτή κρατούσε στα χέρια του τα μετρητά που εισέπραττε από τους πελάτες, όπως ισχυρίζεται, προκειμένου να καλύπτει τις δυσκολίες που προέκυπταν στην επιχειρηματική του δραστηριότητα με την εφαρμογή των capital controls. Επιπρόσθετα και σύμφωνα πάντα με τους ισχυρισμούς του, κρατούσε τα μετρητά (γι' αυτό έδινε επιταγές στους πελάτες), προκειμένου να καλύπτει με τα μετρητά επιχειρηματικές δυσκολίες λόγω εφαρμογής των capital controls, πλην όμως αυτοαναιρείται και αλλάζει τους ισχυρισμούς του και επικαλείται ότι τελικά με τα μετρητά αυτά δημιούργησε χρηματικά διαθέσιμα ώστε να καλύψει την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 που του καταλόγισε ο λόγος με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν επαληθεύτηκε και ο έλεγχος δεν μπορεί να κατανοήσει την περιγραφόμενη απ' αυτόν διαδικασία δημιουργίας χρηματικών διαθεσίμων και δεν αντιλαμβάνεται τον περιγραφόμενο κύκλο της επιταγής με την έκδοση της η διαταγή του πελάτη από λογαριασμό του προσφεύγοντος και την επιστροφή της πάλι σε λογαριασμό του προσφεύγοντος. Ο παραπάνω τρόπος δεν συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές και με καμιά λογιστική αρχή να εξοφλεί ο προμηθευτής απαιτήσεις του από τον πελάτη με δικές του επιταγές. Υπό αυτό το πρίσμα είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική διοίκηση βασιζόμενη στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι δηλαδή ο πελάτης πληρώνει μετρητά (προσκομιζόμενες αποδείξεις είσπραξης ως νέο στοιχείο), ο έμπορος (προκειμένου σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του να κρατήσει τα μετρητά στα χέρια του και να καλύπτει επιχειρηματικές δυσκολίες λόγω εφαρμογής των capital controls), να βγάζει τραπεζική επιταγή με χρέωση του λογαριασμού του σε διαταγή τον πελάτη στη συνέχεια να την δίνει στον πελάτη και ο πελάτης αφού την οπισθογραφήσει να την επιστρέφει στον έμπορο και στη συνέχεια ο έμπορος να την κατάθεση άλλο δικό του λογαριασμό, μεταφέρει το βάρος της απόδειξης του προσφεύγοντα ο οποίος φέρει το βάρος να ανταποδείξει ότι η περιγραφόμενη διαδικασία (είσπραξη) από τον ίδιο βασίζεται σε πραγματικά περιστατικά καθώς δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο) από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε η καταβολή των ποσών τοις μετρητοίς π.χ. συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του εκάστοτε πελάτη. Οι αποδείξεις είσπραξης που προσκομίζει ως νέο στοιχείο δεν αποτελούν φορολογικό στοιχείο συναλλαγής, εκδίδονται οποτεδήποτε, δεν καταχωρούνται στα βιβλία και επομένως δεν αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του, διότι δεν διασταυρώνονται και εν τέλει δεν αποτελούν νέο στοιχείο. Επιπρόσθετα δε δίνει τις απαραίτητες διευκρινίσεις ως προς το λόγο σύμφωνα με τον οποίο η διαδικασία αυτή πραγματοποιείται μόνο σε 6 πελάτες από το πλήθος πελατών που έχει ατομική.

Τα μετρητά αυτά θέλει τώρα να τα χρησιμοποιήσει σαν χρηματικά διαθέσιμα προκειμένου να καλύψει την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα το άρθρο 21 παρ.4 του ν 4172/2013 που του καταλόγισε ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις

Ο έλεγχος δέχτηκε το σύνολο των παραστατικών του προσφεύγοντος, το σύνολο των τιμολογίων του, ταυτοποίησε τα ακαθάριστα έσοδα με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς και αποδέχεται τα αποτελέσματα που προκύπτουν βάσει των βιβλίων από την

επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν μόνο σε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013. Πλην όμως δεν μπορεί να δεχθεί την περιγραφόμενη διαδικασία ως μέσο απόκτησης χρηματικών διαθεσίμων με τα οποία θα καλύπτει την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 που του καταλόγισε

ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις γιατί δεν συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές, με καμιά παραδεκτή λογιστική αρχή και δεν έχει κανένα λογικό έρεισμα.

Ως εκ τούτου ο όρος περί «εικονικότητας» της περιγραφόμενης από τον προσφεύγοντα διαδικασίας είσπραξης της απαίτησης που αναφέρθηκε στην έκθεση απόψεων που συντάχθηκε από την υπηρεσία μας αφορά τη διαδικασία που επικαλείται ο προσφεύγων για να αποδείξει την κατοχή μετρητών στα χέρια του και όχι την εμπορική συναλλακτική δραστηριότητα του προσφεύγοντος τις χρήσεις που ελέγχθηκε καθότι τα βιβλία κρίθηκαν επαρκεί από τον έλεγχο και ταυτοποιήθηκαν οι δαπάνες που επιτηδεύματος του (αγορές και λοιπές δαπάνες).

Συνεπώς ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις καθότι ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν επαληθεύτηκε από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

β. Είσπραξεις μετρητών από πελάτες της εταιρείας -

.....

Δεν τεκμηριώνονται επαρκώς ισχυρισμοί του και ως εκ τούτου δεν επαληθεύτηκαν αναφορικά με την εταιρεία Η εταιρεία είναι ξεχωριστή νομική οντότητα με δική της φυσική υπόσταση, έχει δικούς της λογαριασμούς, τα δικά της τηρούμενα βιβλία, το δικό της ταμείο, και ως εκ τούτου οι συναλλαγές με πελάτες της θα έπρεπε να πραγματοποιούνται οι μέσω των εταιρικών λογαριασμών της, η μέσω του τηρούμενου ταμείου λογαριασμός 38, χωρίς να μεσολαβούν οι ατομικοί λογαριασμοί του διαχειριστή προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου δεν συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές και καμιά παραδεκτή λογιστική αρχή, ο πελάτης της (η οποία διατηρεί δικούς της εταιρικούς λογαριασμούς και δικό της τηρούμενο ταμείο) να πληρώνει με μετρητά (ενώ θα μπορούσε να κατάθεση απευθείας στο λογαριασμό της ΙΚΕ), το φυσικό πρόσωπο (διαχειριστής της ΙΚΕ) και προκειμένου σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του να κρατήσει τα μετρητά στα χέρια του, για να καλύπτει επιχειρηματικές δυσκολίες λόγω σε λόγω εφαρμογής των capital controls να βγάζει τραπεζική επιταγή με χρέωση του λογαριασμού του, σε διαταγή του πελάτη στη συνέχεια να την δίνει στον πελάτη και ο πελάτης αφού την οπισθογραφήσει να την επιστρέφει στον εμπόριο που στη συνέχεια ο έμπορος να την καταθέτει στο λογαριασμό της εταιρείας του.

Επιπρόσθετα και σύμφωνα πάντα με τους ισχυρισμούς του, κρατούσε τα μετρητά (γι' αυτό έδινε επιταγές στους πελάτες) προκειμένου να καλύπτει με τα μετρητά επιχειρηματικές δυσκολίες λόγω εφαρμογής των capital controls πλην όμως αυτοαναιρείται και αλλάζει τους ισχυρισμούς του και επικαλείται ότι τελικά με τα μετρητά αυτά δημιούργησε χρηματικά διαθέσιμα ώστε τώρα να μπορεί να καλύψει την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 που του καταλόγισε ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τα νέα στοιχεία προσκομίζει απόδειξη είσπραξης και καρτέλα πελάτη για κάθε μια κίνηση του ανωτέρω πίνακα και κατόπιν επεξεργασίας αυτών προκύπτουν τα εξής:

Σχετ. 19.1 από την καρτέλα κίνησης των πελατών της προκύπτει ότι η Α.Λ.Π. του πελάτη (.....) κλείνει με εγγραφή, στην περιγραφή της κίνησης η οποία γράφει «ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ Απόδειξη Είσπραξης με αριθμ.», ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εισέπραξε το ποσό σε μετρητά και επικαλείται τις αποδείξεις είσπραξης με αριθμό &/2016. Ως εκ τούτου δεν επαληθεύτηκαν ισχυρισμοί του δεν συσχετίζονται οι αποδείξεις είσπραξης με την εγγραφή στην καρτέλα της ΙΚΕ.

..... (ομοίως για τις υπόλοιπες περιπτώσεις)

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν επαληθεύτηκε και ο έλεγχος δεν μπορεί να κατανοήσει την περιγραφόμενη απ' αυτόν διαδικασία δημιουργίας χρηματικών διαθεσίμων με τελικό σκοπό την δικαιολόγηση των καταλογιζόμενων από τον έλεγχο φόρων γιατί δεν συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές και με καμιά λογιστική αρχή. Υπό αυτό το πρίσμα είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική διοίκηση βασιζόμενη στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών από την μία, όπως η ύπαρξη εταιρικών λογαριασμών, η ύπαρξη λογαριασμού 38 (ταμείο), η ξεχωριστή νομική οντότητα με δική της φυσική υπόσταση και της περιγραφόμενης από τον ίδιο τον προσφεύγοντα διαδικασίας από την άλλη, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω, μεταφέρει το βάρος της απόδειξης του προσφεύγοντα ο οποίος φέρει το βάρος να ανταποδείξει ότι η περιγραφόμενη διαδικασία (είσπραξη) από τον ίδιο βασίζεται σε πραγματικά περιστατικά καθώς δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο) από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε η καταβολή των ποσών τοις μετρητοίς π.χ. συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του εκάστοτε πελάτη. Οι αποδείξεις είσπραξης που προσκομίζει ως νέο στοιχείο δεν αποτελούν φορολογικό στοιχείο συναλλαγής, εκδίδονται οποτεδήποτε, δεν καταχωρούνται στα βιβλία και επομένως δεν αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του, διότι δεν διασταυρώνονται και εν τέλει δεν αποτελούν νέο στοιχείο. Επιπρόσθετα δε δίνει τις απαραίτητες διευκρινίσεις ως προς το λόγο σύμφωνα με τον οποίο η διαδικασία αυτή πραγματοποιείται μόνο με μερικούς πελάτες και συγκεκριμένα δέκα οκτώ (18) από το πλήθος πελατών που έχει η MON IKE.

Τα μετρητά αυτά θέλει τώρα να τα χρησιμοποιήσει σαν χρηματικά διαθέσιμα προκειμένου να καλύψει την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα το άρθρο 21 παρ.4 του ν 4172/2013 που του καταλογίζει ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις

Οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν μόνο σε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013. Ο προσφεύγων με την περιγραφόμενη διαδικασία αφενός ισχυρίζεται ότι κρατούσε τα μετρητά προκειμένου να καλύπτει επιχειρηματικές δυσκολίες λόγω εφαρμογής των capital controls, αφετέρου ότι με αυτά δημιούργησε χρηματικά διαθέσιμα. πλην όμως ο έλεγχος δεν μπορεί να δεχθεί την περιγραφόμενη διαδικασία ως μέσο απόκτησης χρηματικών διαθεσίμων προς επίκληση και αιτιολόγησης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 που του καταλόγισε ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις καθώς δεν συνάδει με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές, με καμιά παραδεκτή λογιστική αρχή και δεν έχει καμιά πρακτική και λογική η περιγραφόμενη διαδικασία.

Ως εκ τούτου ο όρος περί «εικονικότητας» της περιγραφόμενης από τον προσφεύγοντα διαδικασίας είσπραξης της απαίτησης που αναφέρθηκε στην έκθεση απόψεων που συντάχθηκε από την υπηρεσία μας αφορά τη διαδικασία που επικαλείται ο προσφεύγων για να αποδείξει την κατοχή μετρητών στα χέρια του και όχι την εμπορική συναλλακτική δραστηριότητα του προσφεύγοντος τις χρήσεις που ελέγχθηκε καθότι τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή από τον έλεγχο και ταυτοποιήθηκαν οι δαπάνες που επιτηδεύματος του (αγορές και λοιπές δαπάνες).

.....
Συνεπώς ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις καθότι ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν επαληθεύτηκε από τα προσκομισθέντα στοιχεία>>.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2020 απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 5) κρίθηκε ότι: «5. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών

κυρώσεων, 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 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 διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/ταυτοποιήθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 (Α' 175), περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] και, περαιτέρω, 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" (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., ΣτΕ 2934/2017 - ΣτΕ 2935/2017 επταμ., ΣτΕ 172/2018 επταμ.), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., ΣτΕ 2934/2017 - ΣτΕ 2935/2017 επταμ., ΣτΕ 172/2018 - ΣτΕ 173/2018 επταμ.).

Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., ΣτΕ 2934/2017 - ΣτΕ 2935/2017 επταμ., ΣτΕ 172/2018 - ΣτΕ 173/2018 επταμ.).

Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, δύνανται να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 884/2016 επταμ., ΣτΕ 172/2018 επταμ.).

Επειδή, η υπ' αριθ. 1577/2020 απόφαση του ΣτΕ αφορά υπόθεση καταλογισμού εισοδήματος από ελεύθερο επάγγελμα (παρ. 1 και 2 Ν 2238/94) και όχι εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία (εδάφιο β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ) και δεν σχετίζεται με την κρινόμενη υπόθεση και σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος δεν απέδειξε ούτε άμεσα ούτε έμμεσα απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, για τις εισπράξεις μετρητών από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία για κάθε μία περίπτωση χωριστά (καρτέλα πελάτη, ΑΛΠ ή τιμολόγια πώλησης των αυτοκινήτων, αποδείξεις είσπραξης των μετρητών από τον προσφεύγοντα, αντίγραφα των εκδοθέντων τραπεζικών επιταγών, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών σε εκτύπωση και τα ηλεκτρονικά αρχεία αυτών), από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε την αξία των πωληθέντων αυτοκινήτων σε μετρητά και ότι η αξία των αυτοκινήτων αυτών εξοφλήθηκε με επιταγές, οι οποίες εκδόθηκαν σε χρέωση του ατομικού λογαριασμού του προσφεύγοντος με IBAN και κατατέθηκαν σε πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού τους προσφεύγοντος με IBAN, οι οποίοι ήταν στην διάθεση του ελέγχου και ελέγχθηκαν.

Επειδή, για τις εισπράξεις μετρητών από πελάτες της με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία για κάθε μία περίπτωση χωριστά (καρτέλα πελάτη και ΑΛΠ ή τιμολόγια πώλησης των αυτοκινήτων της, αποδείξεις είσπραξης των μετρητών από τον προσφεύγοντα, αντίγραφα των εκδοθέντων τραπεζικών επιταγών, κινήσεις των χρεωθέντων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος σε εκτύπωση και τα ηλεκτρονικά αρχεία αυτών, κινήσεις των πιστωθέντων τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας), από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε την αξία των πωληθέντων αυτοκινήτων σε μετρητά και ότι τα αυτοκίνητα αυτά εξοφλήθηκαν με επιταγές που εκδόθηκαν σε χρέωση των ατομικών λογαριασμών του προσφεύγοντα με IBAN ή ή, οι οποίοι ήταν στην διάθεση του ελέγχου και ελέγχθηκαν, και κατατέθηκαν σε πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας στην με IBAN

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι για την είσπραξη των μετρητών από τους πελάτες της εταιρείαςοι αποδείξεις είσπραξης των μετρητών εκδόθηκαν από τον εισπράξαντα προσφεύγοντα ενώ στις καρτέλες πελατών της εταιρείαςκαταχωρείται ο αριθμός της απόδειξης είσπραξης που εκδίδεται από την εν λόγω ΙΚΕ για την είσπραξη του ποσού της επιταγής προς εξόφληση του αυτοκινήτου. Κατά συνέπεια αυτών δεν δύναται να υπάρξει ταύτιση του αριθμού και της ημερομηνίας των αποδείξεων που εκδίδει ο προσφεύγων και αυτών που εκδίδει η εταιρεία, παρά μόνο ταύτιση αυτών ως προς το ποσό.

Επειδή, τα βιβλία του προσφεύγοντα κρίθηκαν επαρκή από τον έλεγχο και ως εκ τούτου δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις άλλων εμπορικών συναλλαγών του προσφεύγοντα πλην αυτών της εμπορίας αυτοκινήτων και άρα δεν είναι δυνατόν να έκανε χρήση δικών του χρημάτων για την εξόφληση των αυτοκινήτων που πούλησε χωρίς να διασφάλιζε το χρηματικό αντίτιμο. Σε κάθε δε περίπτωση δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο άλλο αντίτιμο αντικατάστασης των επιταγών πλην αυτό των μετρητών.

Επειδή, το μη αξιολογηθέν μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης το υπ' αριθ. πρωτ./2021 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΕΔΕ δεν σχετίζεται με τις υπό κρίση ελεγχόμενες

χρήσεις 2015 και 2016.

Επειδή, ο περιορισμένος αριθμός των πελατών με τους οποίους ακολουθείται η συγκεκριμένη πρακτική, δεν αποδυναμώνει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα αλλά αντιθέτως τους ενισχύει αφού μια τέτοια διαδικασία δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιείται με το σύνολο των πελατών αλλά μόνο με αυτούς που διέθεταν μετρητά και ήταν σύμφωνοι να ακολουθήσουν την προτεινόμενη από τον προσφεύγοντα διαδικασία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης με την επίκληση θετικών στοιχείων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι εισπράξεις μετρητών από πελάτες της ατομικής του επιχείρησης ποσού 35.000,00 € και από πελάτες της εταιρείας με ΑΦΜ ποσού 100.000,00 € προσαυξάνουν τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά που είχε στη διάθεσή του προς κάλυψη καταθέσεων μετρητών στη χρήση 2016, είναι βάσιμοι.

Επειδή, για όλους τους παραπάνω λόγους τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά, οι συνολικές πληρωμές με μετρητά για το φορολογικό έτος 2015 και το υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών στις 31/12/2015 διαμορφώνονται με την παρούσα απόφαση ως ακολούθως:

Συνολικό διαθέσιμο ποσό σε Μετρητά για το φορολογικό έτος 2015		Συνολικές δαπάνες σε Μετρητά για το φορολογικό έτος 2015	
Υπόλοιπο μετρητών της 31/12/2014	10.007,00	Επιταγή με αριθμό ...../2015	4.699,80
Αναλήψεις μετρητών που επικαλείται στο φορ. Έτος 2015 ύψους 393.245,83 όπως διαμορφώθηκαν μετά την αλληλογραφία με τις τράπεζες	343.537,00	Καταθέσεις μετρητών που δόθηκαν προς αιτιολόγηση με το αριθ. Πρωτ. ....../2020 αίτημα παροχής πληροφοριών για τις οποίες ισχυρίστηκε επανακατάθεση	266.835,00
Κατάσταση συμπληρωματικών αναλήψεων 2014 συνολικού ποσού 32.800,00 € οι οποίες προσκομίστηκαν με το υπόμνημα με αρ. πρωτ. ....../2021, όπως διαμορφώθηκαν μετά την αλληλογραφία με τις τράπεζες	26.100,00	Δαπάνες φορολογικού έτους 2015 οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με μετρητά	85.273,43
		Αρχικό κεφάλαιο για την έναρξη της ΑΦΜ, ο οποίο δόθηκε με μετρητά	40.000,00
		Καταθέσεις στην καρτέλα της ΑΦΜ	10.500,00
		Επιστροφές προκαταβολών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με μετρητά	37.460,00
		Δάνεια ταμειακές διευκολύνσεις σε μετρητά (50.000,00 + 8.923,00 + 1.500,00)	60.423,00
A. ΣΥΝΟΛΟ (προσωρινού)	379.644,00	B. ΣΥΝΟΛΟ (προσωρινού)	505.191,23

προσδιορισμού του αρθ. 28 του ν 4174/2013)		προσδιορισμού του αρθ. 28 του ν 4174/2013)	
Πλέον ποσά που έγιναν δεκτά από τον έλεγχο:		Μείον ποσά που έγιναν δεκτά από τον έλεγχο:	
Η με α/α 15 ανάληψη στις 13/2/2015 ποσού (Σελ. 56 έκθεσης)	1.500,00		
Καταθέσεις / αναλήψεις μετρητών στην (Σελ. 70 έκθεσης)	1.000,00		
Αναλήψεις μικροποσών που προσκομίστηκαν με το υπ αριθ. πρωτ. ....../2021 υπόμνημα (Σελ. 74 έκθεσης)	4.285,60	Δαπάνη ενοικίου που εξοφλήθηκε μέσω τραπεζής (Σελ. 71 έκθεσης)	5.000,00
Γ. ΣΥΝΟΛΟ οριστικού προσδιορισμού	386.429,60	Δ. ΣΥΝΟΛΟ οριστικού προσδιορισμού	500.191,23
Πλέον ποσά που γίνονται δεκτά με την παρούσα απόφαση.			
ανάληψη μετρητών στις 7/1/2015 από	10.000,00		
ανάληψη μετρητών στις 13/1/2015 από	2.000,00		
Αναλήψεις μετρητών 5/9/2014 από τον τραπεζικό λογαριασμό μου στη (νέα στοιχεία)	200.000,00		
Συνολικά Διαθέσιμα ποσά μετρητών	598.429,60	Συνολικά ποσά δαπανών με μετρητά	500.191,23

Ως εκ τούτου το υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών της 31/12/2015 διαμορφώνεται στο ποσό 98.238,37 € και δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν 4172/2013, από πληρωμές και καταθέσεις μετρητών του φορολογικού έτους 2015

Επειδή, για όλους τους παραπάνω λόγους τα συνολικά διαθέσιμα μετρητά, οι συνολικές πληρωμές με μετρητά για το φορολογικό έτος 2016 και το υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών στις 31/12/2016 διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Συνολικό διαθέσιμο ποσό σε Μετρητά για το φορ. Έτος 2016		Συνολικές δαπάνες σε Μετρητά για το φορ. Έτος 2016	
Υπόλοιπο μετρητών που διέθετε στις 31/12/2015	0,00	Καταθέσεις μετρητών για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	12.770,63
Αναλήψεις μετρητών που επικαλείται στο φορ. Έτος 2016 ύψους 49.000,00 όπως διαμορφώθηκαν μετά την αλληλογραφία με τις τράπεζες	0,00	Καταθέσεις μετρητών που δόθηκαν προς αιτιολόγηση με το αριθ. Πρωτ. ....../2020 αίτημα παροχής πληροφοριών για τις οποίες ισχυρίστηκε επανακατάθεση	40.600,00
Κατάσταση συμπληρωματικών αναλήψεων 2016 συνολικού ποσού 209.765,00 € οι οποίες προσκομίστηκαν με το υπόμνημα με	0,00	Καταθέσεις μετρητών στον με αριθ. λογαριασμού στην για	74.898,47

αρ. πρωτ. ....../2021, όπως διαμορφώθηκαν μετά την αλληλογραφία με τις τράπεζες		τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	
		Δαπάνες φορολογικού έτους 2016 οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με μετρητά	74.053,00
		Επιστροφές προκαταβολών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με μετρητά	43.345,00
		Δάνεια ταμειακές διευκολύνσεις σε μετρητά (4.000,00+1.000,00)	5.000,00
A. ΣΥΝΟΛΟ (προσωρινού προσδιορισμού του αρθ. 28 του ν 4174/2013)	0,00	B. ΣΥΝΟΛΟ (προσωρινού προσδιορισμού του αρθ. 28 του ν 4174/2013)	250.667,10
		Μείον ποσά που έγιναν δεκτά από τον έλεγχο:	
		Αναλήψεις μικροποσών Αναλήψεις μικροποσών που προσκομίστηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2021 υπόμνημα (Σελ. 81 έκθεσης)	5.240,00
Γ. ΣΥΝΟΛΟ οριστικού προσδιορισμού	0,00	Γ. ΣΥΝΟΛΟ οριστικού προσδιορισμού	245.427,10
Πλέον ποσά που γίνονται δεκτά με την παρούσα απόφαση		Μείον πιστώσεις οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν και αποτελούν φορολογητέο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας αρθρ 21 παρ. 4 Ν 4172/2013	
Υπόλοιπο μετρητών στις 31/12/2015	98.238,37	Πιστώσεις σε τράπεζες της Ελλάδος για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	-12.770,63
Μέρος από το ποσό των 200.000,00 € της ανάληψης μετρητών από τον τραπεζικό λογαριασμό μου στη την 23/8/2016.	5.600,00	Πιστώσεις στον με αρθ. λογαριασμού στην για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία	-74.898,47
Εισπράξεις μετρητών από πελάτες της ατομικής μου επιχείρησης	35.000,00		
Εισπράξεις μετρητών από πελάτες της εταιρείας	100.000,00		
Συνολικά Διαθέσιμα ποσά μετρητών	238.838,37	Συνολικά ποσά δαπανών με μετρητά	157.758,00

Ως εκ τούτου δεν υπάρχει αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν 4172/2013, από πληρωμές και καταθέσεις μετρητών του φορολογικού έτους 2016 με εξαίρεση τις περιπτώσεις των ανατιολόγητων πιστώσεων που αναφέρθηκαν παραπάνω ήτοι:

Πιστώσεις σε τράπεζες του εσωτερικού.	12.770,63
Πιστώσεις στον με αριθ. λογαριασμού στην	74.898,47
ΣΥΝΟΛΟ	87.669,10

2ος ΛΟΓΟΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Με τον 2ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων επικαλείται ότι:

α. Παράνομα και ανατιολόγητα δεν περιλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολ. Έτους 2015 οι ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 25.569,50 €, όπως αυτές προκύπτουν από την υπ' αριθ./2016 αρχική και την υπ' αριθ./2020 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (ζημία αρχικής δήλωσης 34.976,50 € μείον δηλωθείσες διαφορές εισοδήματος 9.407,00 € συμπληρωματικής δήλωσης).

β. Παράνομα και ανατιολόγητα δεν περιλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολ. Έτους 2016 οι ζημιές προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 188.274,00€, (ζημία 197.681,00 € που δηλώθηκε στον κωδικό 415 της υπ' αριθ./2017 ηλεκτρονικά υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 μείον δηλωθείσες διαφορές ποσού 9.407,00 € της υπ' αριθ./2020 συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015) και δεν συμψήφισε τη ζημία αυτή με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 4 του άρθ. 21 του ν 4172/2013 που προσδιόρισε ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.1 και 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ...

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, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» 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 παρ.1 του άρθρου 27 «Μεταφορά ζημιών» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να

συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4174/2013, 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, η προσαύξηση περιουσίας που διαπιστώνεται από τον έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ, σε κάθε περίπτωση καταλογίζεται και δεν συμψηφίζεται με μεταφερόμενες ζημιές ή με ζημιές χρήσεως, ο ισχυρισμός που προβάλλεται, απορρίπτεται ως αβάσιμος (βλ. ΔΕΔ 1682/2020, 381/2022).

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, με την:

Α) την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και

Β) της τροποποίησης της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

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

Α. Φορολογικό έτος 2015: Φόρος εισοδήματος Μηδέν

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
64.112,37 €	0,00 €

Β. Φορολογικό έτος 2016: Φόρος εισοδήματος: Μηδέν

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
141.183,47 €	48.817,39€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2016

	ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά	
		Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου		
	Ακίνητη περιουσία	0,00		0,00			
	Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	33,48		33,48			
	Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00		0,00			
	Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 §4 Κ.Φ.Ε.)	0,00		87.669,10		87.669,10	
	Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	33,48		87.702,58		87.669,10	

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	33,48		87.702,58		87.669,10	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	33,48		87.702,58		87.669,10	
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						
Συνολικό εισόδημα	33,48		87.702,58		87.669,10	
Τεκμαρτό εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	33,48		87.702,58		87.669,10	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.Λ.Π 2016

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά	
		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ		
	Φορολογητέο εισόδημα	33,48		87.702,58		87.669,10	
	Φόρος κλίμακας	5,02		28.935,82		28.930,80	
	Μείον: Μειώσεις από το φόρο						
	Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων						
	Φόρος που αναλογεί	5,02		28.935,82		28.930,80	
Β. Μείον							
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:						
	α. Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	5,01		5,01			
	β. Επιχειρηματική δραστηριότητα						
	γ. Μισθωτή εργασία - Συντάξεις						
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:						
	α. Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος						
	β. Ειδικών περιπτώσεων						
	Υπόλοιπο φόρου (+/-)	0,01		28.930,81		28.930,80	
Γ. Πλέον							
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορ/κο έτος						
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων						
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου						
	Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	0,01		28.930,81		28.930,80	
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στο εισόδημα			14.465,40		14.465,40	
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.						
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου						
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.421,19		5.421,19	
	Εισφορά που παρακρατήθηκε						
	Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00			

	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης						
							
	Συνολικά ποσά (+/-)	650,01		49.467,40		48.817,39	
Δ.	ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ						
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	650,01		49.467,40		48.817,39	

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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