



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/10/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3278

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012),
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013).

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 502.115,38 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς δήλωσης ύψους 613.936,48 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 45.956,14 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.162.008,00 €**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 393.809,66 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς δήλωσης ύψους 464.695,40 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 48.697,82 €, ήτοι συνολικό ποσό **907.202,88 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 19/04/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κατόπιν του υπ' αριθμόν ΕΜΠ/2022 εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας, Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.). Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας κατά τη διάταξη του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994 ως εξής ανά χρήση:

Χρήση 2012

Πληροφορίες συναλλαγής/πηγή προέλευσης ποσού	Ποσό (€)
Πιστωτικές συναλλαγές επώνυμες, για τις οποίες υπάρχει η ένδειξη ότι αφορούν συναλλαγές της αλλοδαπής εταιρείας	60.357,97
Πιστωτικές συναλλαγές είτε επώνυμες είτε όχι, για τις οποίες δεν προκύπτει το είδος ή η φύση της συναλλαγής ή ουδέν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς αιτιολόγησή τους	815.941,06
Αδικαιολόγητες καταθέσεις μετρητών	259.610,69
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ	1.135.909,72

Χρήση 2013

Πληροφορίες συναλλαγής/πηγή προέλευσης ποσού	Ποσό (€)
Πιστωτικές συναλλαγές επώνυμες, για τις οποίες υπάρχει η ένδειξη ότι αφορούν συναλλαγές των αλλοδαπών εταιρειών ή	471.270,30
Πιστωτικές συναλλαγές είτε επώνυμες είτε όχι, για τις οποίες δεν προκύπτει το είδος ή η φύση της συναλλαγής ή ουδέν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς αιτιολόγησή τους	559.371,39
Αδικαιολόγητες καταθέσεις μετρητών	179.945,34
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ	1.210.587,03

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

1ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς διενέργεια ελέγχου και επιβολής φόρων.

2ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν.2238/1994, όσον αφορά την πηγή των επώνυμων καταθέσεων που έλαβαν χώρα σε τραπεζικούς του λογαριασμούς και εσφαλμένη εκτίμηση του όλου αποδεικτικού υλικού, καθώς από όλα τα έγγραφα που προσκομίστηκαν εκ μέρους του, με βάση τους κανόνες περί εμμέσου αποδείξεως που ισχύουν στην προσαύξηση περιουσίας, ότι οι εν λόγω πιστώσεις δεν αφορούσαν σε δικό του εισόδημα, αλλά ήταν γνωστής πηγής, καθώς αφορούσαν σε έσοδα εταιρειών στις οποίες συμμετείχε ή με τις οποίες συνεργαζόταν και συνεπώς, δεν έπρεπε αυτές να καταλογιστούν σε βάρος του.

3ος λόγος: Επικουρικά, αφαίρεση από το καταλογισθέν, ως προσαύξηση περιουσίας ποσό, των ποσών τα οποία μεταφέρθηκαν ή αναλήφθηκαν για να χρησιμοποιηθούν με σκοπό την πληρωμή προμηθευτών των εταιρειών στις οποίες συμμετείχε ή με τις οποίες συνεργαζόταν.

4ος λόγος: Αφαίρεση από τα ποσά που θεωρήθηκαν ως μη δικαιολογημένη προσαύξηση περιουσίας των πιστώσεων έως του ποσού των 1.500,00 €.

5ος λόγος: Αναδρομική εφαρμογή μόνο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τον Ν.4337/2015, χωρίς σωρευτική επιβολή τόκου. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της ανωτέρω Αρχής, καθώς και των διατάξεων των νόμων 2523/1997, 4174/2013, 4337/2015 και 4509/2017, από τη φορολογική Αρχή, η οποία επέβαλε εσφαλμένα, σωρευτικά πρόστιμο του άρθ. 58 του ΚΦΔ και τόκο του άρθ. 53 του ΚΦΔ, κατ' εφαρμογή του άρθ. 49 του Ν.4509/2017, ενώ έπρεπε να εφαρμόσει, ως ευμενέστερη, μόνο τη διάταξη του άρθ. 58 του ΚΦΔ και να μην επιβάλει σωρευτικά και τόκο.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (α') του Ν.4646/2019 «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013:

«1.Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και

δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,
γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

...

3.Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, προκύπτει ότι ο προσφεύγων απέφυγε την καταβολή φόρου εισοδήματος ύψους:

- 502.115,38 € στη χρήση 2012 και
- 393.809,66 € στη χρήση 2013,

ήτοι ποσών που υπερβαίνουν το ανωτέρω όριο των 100.000 ευρώ.

Επειδή προκύπτει ότι ο προσφεύγων διέπραξε έγκλημα φοροδιαφυγής, με συνέπεια την επέκταση της περιόδου παραγραφής στη δεκαετία.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται:

- στις 31/12/2023 όσον αφορά στη χρήση 2012 και
- στις 31/12/2024 όσον αφορά στη χρήση 2013.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 19/04/2022 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 03/05/2022, ήτοι εντός των ως άνω προθεσμιών παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την ΠΟΛ 1175/2017 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν.2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

...».

- Πιστωτικές συναλλαγές επώνυμες, για τις οποίες υπάρχει η ένδειξη ότι αφορούν συναλλαγές των αλλοδαπών εταιρειών ή

Επειδή στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος υπήρχαν πιστώσεις που από την αιτιολογία των συναλλαγών προέκυπτε πως αφορούσαν κατάθεση επιταγών εκδόσεως ημεδαπών επιχειρήσεων σε διαταγή των κυπριακών εταιρειών και

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως πραγματοποιούσε τις πληρωμές για τις αγορές εμπορευμάτων στο όνομα των εταιρειών και εισέπραττε οφειλές πελατών επί προμηθεία.

Επειδή ωστόσο, από τον έλεγχο προέκυψε πως οι επίμαχες πιστώσεις παραμένουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και χρησιμοποιούνται από τον ίδιο ή μεταφέρονται σε εταιρείες ημεδαπής στις οποίες συμμετέχει, ως να επρόκειτο για χρηματικά ποσά προερχόμενα από τη δική του δραστηριότητα, χωρίς να μεταφέρει με κάποιο τρόπο τα ποσά από την εν λόγω συναλλακτική δραστηριότητα στις κυπριακές εταιρείες και χωρίς μάλιστα οι εταιρείες αυτές να έχουν κινηθεί νομικά εναντίον του προσφεύγοντος για την παρακράτηση όλων των ακαθάριστων ποσών και κερδών της δραστηριότητάς τους.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης πως όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλήψεις μετρητών από τους λογαριασμούς του προσφεύγοντος χρησιμοποιήθηκαν για να καλύψουν τις μετέπειτα πραγματοποιηθείσες καταθέσεις μετρητών με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υπόλοιπο από τις αναλήψεις μετρητών που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την απόδοση των ποσών στις ανωτέρω κυπριακές εταιρείες.

Επειδή σύμφωνα με ένορκες εξετάσεις μαρτύρων, οι εν λόγω εταιρείες είναι «ένα και το αυτό» με τον προσφεύγοντα.

Επειδή όπως αναφέρεται στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, «Στην ουσία, παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εκπροσωπούσε τις Κυπριακές εταιρείες και και πραγματοποιούσε για λογαριασμό τους τόσο τις πωλήσεις όσο και τις αγορές τους, ενώ όλες οι εισπράξεις των εταιρειών αυτών από τις πωλήσεις τους στην Ελλάδα κατατίθεντο στους προσωπικούς του λογαριασμούς χωρίς στη συνέχεια να μεταφέρονται σε λογαριασμούς χωρίς στη συνέχεια να μεταφέρονται σε λογαριασμούς των εταιρειών, δεν αποδείχτηκε με προσκόμιση

στοιχείων η νομιμότητα των συναλλαγών και η φορολόγηση αυτών ούτε η ύπαρξη των εταιρειών, καθόσον μάλιστα **δεν προσκομίστηκαν νομιμοποιητικά έγγραφα των εταιρειών**».

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου αναφέρεται επίσης πως «ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κατάσταση με τις αλλοδαπές εταιρείες που τυχόν συμμετέχει ούτε σχετική υπεύθυνη δήλωση για μη συμμετοχή σε αλλοδαπές επιχειρήσεις».

Επειδή συμπερασματικά:

α) δεν είναι εμφανής η πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών που κατατέθηκαν στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για λογαριασμό των εταιρειών “.....” και “.....” δεδομένου ότι δεν αποδείχτηκε με την προσκόμιση στον έλεγχο σχετικών στοιχείων, η έκδοση παραστατικών από τις συγκεκριμένες εταιρείες για συγκεκριμένες συναλλαγές και η φορολόγηση των ποσών,

β) τα συγκεκριμένα ποσά χρησιμοποιήθηκαν ως επί το πλείστον για ίδιον όφελος του προσφεύγοντος, καθόσον ποτέ δεν αποδείχτηκε ότι επεστράφησαν στις εταιρείες ούτε χρησιμοποιήθηκαν για οικονομική τακτοποίηση υποχρεώσεων των εταιρειών,

γ) δεν αποδείχτηκε ότι πράγματι τα ποσά των πιστώσεων αφορούν έσοδα των εν λόγω εταιρειών, καθόσον ποτέ δεν αποδείχτηκε με κανένα έγγραφο η ύπαρξη των εταιρειών αυτών,

δ) όλοι οι υποτιθέμενοι πελάτες των εταιρειών ταύτιζαν τις εταιρείες αυτές με τον προσφεύγοντα.

Επειδή συνεπώς, δεν προκύπτει ότι οι επίμαχες καταθέσεις/πιστώσεις τυχάνουν γνωστής προέλευσης, με αποτέλεσμα να υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

- **Πιστωτικές συναλλαγές είτε επώνυμες είτε όχι, για τις οποίες δεν προκύπτει το είδος ή η φύση της συναλλαγής ή ουδέν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς αιτιολόγησή τους**

Επειδή αρχικά ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει στον έλεγχο κανένα στοιχείο από όπου να προκύπτει το είδος ή και η φύση των επιμέρους συναλλαγών που απεικονίζονται στις σελίδες 58 έως 106 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, με αποτέλεσμα τα επίμαχα ποσά να καταλογιστούν ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ’ αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/18-10-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, μέσω του οποίου προσκόμισε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης) έκδοσης της “.....” τα οποία αντιστοιχούν σε **ορισμένες και συγκεκριμένες** επίμαχες καταθέσεις/πιστώσεις από αυτές που απεικονίζονται στις σελίδες 58 έως 106 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, ισχυριζόμενος πως οι τελευταίες τυχάνουν γνωστής προέλευσης και συνεπώς, μη ορθώς καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή από τη στιγμή που και αυτές οι επιμέρους πιστώσεις σχετίζονται (κατά δήλωση του ιδίου του προσφεύγοντος) με την αλλοδαπή εταιρεία “.....”, θα πρέπει και αυτές να αντιμετωπιστούν φορολογικά **ομοίως** με τις πιστώσεις εκείνες, που ανήκουν στην κατηγορία που αναλύθηκε ανωτέρω.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ακόμη και εάν γινόταν υποθετικά δεκτό πως οι επίμαχες πιστώσεις τυχάνουν γνωστής προέλευσης και συνεπώς δεν είναι ορθό να χαρακτηριστούν ως προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, τότε θα έπρεπε να φορολογηθεί στο όνομα του προσφεύγοντος ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ’ πηγής) του άρθρου 4 του Ν.2238/1994, για τους λόγους που αναλύθηκαν ανωτέρω. Αλλά ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση, **δε θα επέρχετο μεταβολή στο ποσό της φορολογικής υποχρέωσης** του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι:

- αναφορικά με τη χρήση 2012, υπήρχε ενιαία κλίμακα φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών προσώπων από οποιαδήποτε πηγή (άρθρο 9 Ν.2238/1994, πριν αντικατασταθεί με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.4110/2013).
- αναφορικά με τη χρήση 2013, η κλίμακα φορολόγησης εισοδήματος από ατομική επιχείρηση ήταν κοινή με αυτήν του εισοδήματος από «ελευθέρια επαγγέλματα και λοιπές πηγές» (άρθρο 9 Ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.4110/2013).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε θα έπρεπε να ζητείται η αιτιολόγηση των καταθέσεων/πιστώσεων μικρού ύψους τους, λαμβανομένων υπόψη και των δηλωθέντων εισοδημάτων του.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επαμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν.4174/2013, ... 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, ...

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 διέπουν 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), ερμηνευμένης 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 με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει **τα μεγάλα ποσά**, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε **«μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016)** για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κ.λπ. το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή σύμφωνα με παλαιότερη θέση της Υπηρεσίας μας επί αντίστοιχης υπόθεσης (ΔΕΔ 1928/2018), δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το όριο των **1.000,00 € (και όχι 1.500,00 € όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων)**.

Επειδή η ΣτΕ 884/16 καλύπτει **μόνο** περιπτώσεις που χρήματα που κατέχονται ανά χείρας σε μορφή μετρητών κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό, και όχι λοιπές περιπτώσεις εμβασμάτων.

Επειδή εν προκειμένω, από το σύνολο των καταθέσεων μετρητών που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας, όπως αυτές απεικονίζονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 40 έως 57), οι περιπτώσεις που αφορούν καταθέσεις **μικρών ποσών** (κάτω των 1.000,00 €), ανά κρίνόμενη χρήση, είναι οι εξής:

2012		2013	
REC ID	Ποσά (€)	REC ID	Ποσά (€)
12386	120,00	14284	150,00
12416	150,00	14393	150,00
12435	450,00	14449	150,00
12460	200,00	14453	200,00
12512	552,26	14461	600,00
12539	50,00	14463	700,00
12540	950,00	14546	200,00
12634	200,00	14658	150,00
12648	50,00	14707	300,00
12676	800,00	14793	950,00
12803	300,00	14842	300,00
12889	800,00	14847	150,00
13033	300,00	14854	69,28
13432	250,00	14866	250,00

13654	500,00	14898	950,00
13729	800,32	14909	598,00
13958	150,00	14996	150,00
14089	150,00	15220	150,00
	6.772,58	15246	168,96
		15280	300,00
		15413	150,00
		15451	400,00
		15559	150,00
		15570	601,81
		15685	150,00
		15696	50,00
		15730	120,00
		15779	850,00
		15800	300,00
		15826	645,00
		15920	150,00
		16012	373,65
		16053	150,00
			10.726,70

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και τα ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σε κάθε κρινόμενη χρήση, **μειώνονται κατά τα ανωτέρω ποσά.**

Ως προς τον 5^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 17 του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή ο έλεγχος κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ακολούθησε την ανωτέρω ρητή και σαφή διάταξη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **01/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ κατά των υπ' αριθμ.-/...../2022 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Α)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μισθωτές υπηρεσίες	1.894,80 €	1.894,80 €	1.894,80 €	- €
Ακίνητη περιουσία	11.484,80 €	11.484,80 €	11.484,80 €	- €
Εμπορικές επιχειρήσεις	12.607,60 €	12.607,60 €	12.607,60 €	- €
Προσαύξηση περιουσίας	- €	1.135.909,72 €	1.129.137,14 €	1.129.137,14 €
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης	13.286,49 €	- €	- €	- 13.286,49 €
Σύνολο	39.273,69 €	1.161.896,92 €	1.155.124,34 €	1.115.850,65 €
Φόρος που αναλογεί				
Φόρος κλίμακας	8.565,79 €	510.273,61 €	507.225,95 €	498.660,16 €
Μείωση φόρου	781,64 €	781,64 €	781,64 €	- €
Σύνολο	7.784,15 €	509.491,97 €	506.444,31 €	498.660,16 €
(+) Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	- €	407,56 €	407,56 €	407,56 €
(+) Συμπληρωματικός φόρος	355,20 €	355,20 €	355,20 €	- €
(-) Φόρος που προκαταβλήθηκε	2.556,77 €	2.556,77 €	2.556,77 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	5.582,58 €	507.697,96 €	504.650,30 €	499.067,72 €
Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ (50%)		251.057,69 €	249.533,86 €	249.533,86 €
Τόκοι αρθ. 53 ΚΦΔ (50%)		362.878,79 €	360.676,24 €	360.676,24 €
Εισφορά αλληλεγγύης	519,74 €	46.475,88 €	46.204,97 €	45.685,23 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	4.476,64 €	4.476,64 €	4.476,64 €	- €
Τέλη χαρτοσήμου & εισφορά ΟΓΑ	426,24 €	426,24 €	426,24 €	- €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	11.655,21 €	1.173.663,20 €	1.166.618,26 €	1.154.963,05 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.162.007,99 €	1.154.963,05 €	

Β)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	8.730,77 €	8.730,77 €	8.730,77 €	- €
Εμπορικές επιχειρήσεις	1.902,25 €	1.902,25 €	1.902,25 €	- €
Προσαύξηση περιουσίας	- €	1.210.587,03 €	1.199.860,33 €	1.199.860,33 €
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης	9.300,42 €	- €	- €	- 9.300,42 €
Σύνολο	19.933,44 €	1.221.220,05 €	1.210.493,35 €	1.190.559,91 €
Φόρος που αναλογεί				
Φόρος κλίμακας	3.684,88 €	397.494,54 €	393.954,73 €	390.269,85 €
Σύνολο	3.684,88 €	397.494,54 €	393.954,73 €	390.269,85 €
(+) Συμπληρωματικός φόρος	270,02 €	270,02 €	270,02 €	- €
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε	4.476,64 €	4.476,64 €	4.476,64 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	- 521,74 €	393.287,92 €	389.748,11 €	390.269,85 €
Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ (50%)		196.904,83 €	195.134,92 €	195.134,92 €
Τόκοι αρθ. 53 ΚΦΔ (50%)		267.790,57 €	264.954,20 €	264.954,20 €
Εισφορά αλληλεγγύης	156,40 €	48.854,22 €	48.419,73 €	48.263,33 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	2.175,20 €	2.175,20 €	2.175,20 €	- €
Τέλη χαρτοσήμου & εισφορά ΟΓΑ	324,02 €	324,02 €	324,02 €	- €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	2.783,88 €	909.986,76 €	901.406,19 €	898.622,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		907.202,88 €	898.622,31 €	

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.