



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 741

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία 30/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κάτοικος, οδός κατά της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και του υπ' αριθμ. /2023 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

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

Επί της με ημερομηνία 30/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε 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:

- Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό 2.743.956,25€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 3.292.747,51€, εισφορά αλληλεγγύης 245.087,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 6.281.790,84€.

- Με τον με αριθμ./2023 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Άρθρου 54 του ν4987/2022, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση:

Μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) χρήσης 2012, στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/1992) όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), η οποία θεωρείται ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις και συνιστά παράβαση της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ.

Σύντομο Ιστορικό

Από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η από 29/08/2023 συνταχθείσα Πορισματική Έκθεση, που αφορά τον προσφεύγοντα. Η ως άνω Πορισματική Έκθεση αποτυπώνει τις διαπιστώσεις της εν λόγω Υπηρεσίας στο πλαίσιο εκτέλεσης της υπό στοιχεία ΑΒΜ:/2016 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η υπ' αριθμό/04-09-2023 Εντολή Μερικού Ελέγχου γραφείου, όπως τροποποιήθηκε με την/11.10.2023 για την φορολογική περίοδο από 09/03/2000-31/12/2012.

Όπως αναφέρεται στην από 29/08/2023 Πορισματική Έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., οι χρήσεις 2000-2011 δεν δύνατο να ελεγχθούν ως προς τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή λόγω παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του δημοσίου.

Η χρήση 2012 ελέγχθηκε καθώς παρόλο που είχε παρέλθει η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994 πενταετής παραγραφή, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής.

Ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο διάστημα άσκησε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα με κύρια δραστηριότητα όπως αυτές περιλαμβάνεται στη σελίδα 4 της από 23/10/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου βάσει των ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') «Φορολογία Εισοδήματος» Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βασίστηκε στις διαπιστώσεις ελέγχου-έρευνας της όπως αυτές αποτυπώθηκαν στην ως άνω Πορισματική Έκθεση και επιπλέον διενήργησε περαιτέρω ενέργειες. Ειδικότερα, με βάση τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου από την, η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε ανακριβής καθώς στο πλαίσιο αξιοποίησης δεδομένων τραπεζικών λογαριασμών που περιήλθαν σε γνώση της σε

συνάρτηση με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος για την χρήση 2012, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας ύψους 6.335.333,59€, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον έλεγχο και τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση 2012(οικ. έτος 2013) σύμφωνα με την υπάρχουσα νομολογία και τις αποφάσεις Διοικητικών Δικαστηρίων. Ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής, ως προς το δικαίωμα Του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβλήθηκε Πρόταση της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 16 του ν.4174/2020 (αριθμός φακέλου) και το κατ' ακολουθίαν Α.Π.: ΕΞ 2023 Πρακτικό Επίλυσης.

2) Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής. Τόσο στην προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη όσο και στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, δεν παρέχεται ουδεμία νόμιμη και βάσιμη κρίση (αιτιολογία) επί των αποδιδόμενων στο πρόσωπο του αιτιάσεων και περαιτέρω δεν αιτιολογείται η απόρριψη του ισχυρισμού του, δηλαδή ότι το ποσό της διαφοράς ανάμεσα στα δηλωθέντα εισοδήματα του και τις εν δυνάμει πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν σε χρήματα τα οποία απλά εισέπραττε με σκοπό να τα μεταφέρει στις πετρελαϊκές εταιρείες με τις οποίες συνεργαζόταν ως αντιπρόσωπος/μεσίτης/ παραγγελιοδόχος. Επιπλέον, ο έλεγχος θεώρησε εσφαλμένως και αναιτιολογήτως ότι όλες οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν εισόδημα-αμοιβή από την άλλοτε άσκηση του επαγγέλματός του.

3) Στους τραπεζικούς λογαριασμούς πιστώνονταν χρηματικά ποσά πελατών – καταναλωτών καυσίμων προκείμενου να εξοφλήσει τις πετρελαϊκές εταιρείες με τις οποίες συνεργαζόταν, ενεργώντας ως μεσάζων (μεσίτης/αντιπρόσωπος/παραγγελιοδόχος) χρεώνοντας τους δικούς του λογαριασμούς. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει Ιδιωτικά συμφωνητικά/ συμβάσεις. Επιπλέον ο έλεγχος των τραπεζικών του λογαριασμών εφαρμόστηκε όλως πλημμελώς στην περίπτωση του. Ένα μεγάλο μέρος των τραπεζικών του λογαριασμών αφορούσε ανοικτούς αλληλόχρεους λογαριασμούς, όπως είναι σύνηθες στην συναλλακτική πρακτική. Από τις διατάξεις των άρθρων 669 ΕΝ, 361, 873, 874 ΑΚ, 112 ΕισΝΑΚ και 64-67 του ΝΔ της 17-7/13-8-1923 “περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιρειών” και τη νομολογία συνάγεται ότι αλληλόχρεος λογαριασμός υπάρχει όταν δυο πρόσωπα, από τα οποία το ένα είναι έμπορος, συμφωνούν να καταχωρίζουν τις μεταξύ τους δοσοληψίες σε κονδύλια πιστώσεων και χρεώσεων, τα οποία μολονότι διατηρούν το νομικό τους χαρακτήρα, αποβάλλουν από της καταχωρίσεώς τους την αυτοτέλεια τους και δεν δύνανται να επιδιωχθούν ή διατεθούν ξεχωριστά, με αποτέλεσμα να οφείλεται μόνο το κατάλοιπο που προκύπτει, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού, με την αντιπαράβολή των κονδυλίων (ΑΠ 248/2014). Εν ολίγοις οι λογαριασμοί αυτοί είναι δανειακοί λογαριασμοί που κάθε πίστωση σε αυτούς δεν αποτελεί κατ’ ανάγκη πρωτογενή κατάθεση (εκτός των τόκων) και μόνον στο οριστικό κλείσιμο αυτού δύναται να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα. Εν κατακλείδι ουδόλως εξετάστηκαν και φυσικά δεν ελήφθησαν υπό του ελέγχου οι χρεώσεις (μεταφορές χρηματικών ποσών) των κατατεθέντων κατά καιρούς χρηματικών ποσών των πελατών των πετρελαϊκών εταιρειών για εξόφληση οφειλών και επομένως αυτές δεν αποτελούσαν εισόδημα του (μη δηλωθέν), δοθέντος μάλιστα ότι κατά το ελεγχόμενο έτος δεν απέκτησε κάποιο περιουσιακό στοιχείο εκμεταλλευόμενος τα κατατεθέντα χρηματικά ποσά.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019, ορίζεται ότι:

«27.α. 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 την Ε.2057/25-09-2023 με θέμα «Παροχή διευκρινήσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων»:

« ...Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής. ...

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρο 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε

γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1.Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, [...] 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,

...

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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτηση του» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«... 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει

η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

...5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός.

...Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015με θέμα: «Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων» αναφέρεται ότι:

« 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, ο οποίος ίσχυσε από 1/1/2013 μέχρι 31/12/2014, οριζόταν ότι, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων, κατά τη ημερομηνία εκδόσεως της πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ ήτοι 23-10-2023, είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, για την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2012 και ως εκ τούτου η πράξη (υπ. αριθ./2021) ακυρώνεται και το πρόστιμο διαγράφεται.

Επειδή προκειμένου να διαπιστωθεί από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) η περιουσιακή κατάσταση του προσφεύγοντος, καθώς και αν τα ποσά που δηλώθηκαν στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος συμφωνούν με τα ποσά που πιστώνονταν στους τραπεζικούς λογαριασμούς, με μοναδικό δικαιούχο ή συνδικαιούχο τον ίδιο, κρίθηκε σκόπιμη η άντληση των τραπεζικών δεδομένων από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012). Κατόπιν επεξεργασίας και ανάλυσης των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που παρελήφθησαν, συντάχθηκε ο παρακάτω πίνακας στον οποίο συγκρίνονται τα σύνολα των πιστώσεων των ως άνω λογαριασμών, που δύνανται να χαρακτηρισθούν ως πρωτογενείς καταθέσεις, με το άθροισμα των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος, ως αυτά απεικονίζονται στο ηλεκτρονικό αρχείο της εφαρμογής «Δηλώσεις Εισοδήματος Φ.Π.» της ΑΑΔΕ κατά την χρήση 2012.

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΠΡΩΤ. ΚΑΤΑΘ. ΣΕ ΛΟΓΑΡ. ΤΟΥ ΠΤΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ (ΑΤΟΜΙΚΟΥΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΥΣ) (Α)	ΠΡΩΤ. ΚΑΤΑΘ. ΣΕ ΑΤΟΜΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (Α.1)	ΠΡΩΤ. ΚΑΤΑΘ. ΣΕ ΚΟΙΝΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (Α.2)	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ (Β)	ΔΗΜΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ & ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΜΕ Φ.Π.Α. (23%) (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Δ=Α-Γ)
2012	11.049.044,28	10.670.493,67	378.550,61	3.837.552,65	4.713.710,69	6.335.333,59

Σημειώνεται ότι τα εισοδήματα της στήλης (Γ) υπολογίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα εισοδήματα, καθώς και τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο, τα οποία δήλωσε ο προσφεύγων στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και επιπλέον τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίστηκαν προσαυξημένα κατά 23%, που είναι ο αναλογούν Φ.Π.Α. (3.815.643,67 + 23% ΦΠΑ= 4.693.241,71€).

Επειδή κρίθηκε απαραίτητη από την Δ.Ε.Ο.Ε. η υποβολή αιτήματος παροχής πληροφοριών προς τον προσφεύγοντα προς διασταύρωση-διευκρίνηση των ανωτέρω ευρημάτων. Προς τούτο συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../29-05-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών προς τον προσφεύγοντα από τον οποίο ζητήθηκαν να προσκομιστούν όσα αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 11 και 12 της από 23/10/2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Μεταξύ άλλων ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία που τηρήθηκαν και όλα τα παραστατικά με βάση τα οποία ο προσφεύγων προέβη στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω διάστημα (βεβαιώσεις κλπ.) καθώς και αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσης των εν δυνάμει πρωτογενών καταθέσεων.

Επειδή σε συνέχεια του ως άνω αιτήματος παροχής πληροφοριών υποβλήθηκε στην Δ.Ε.Ο.Ε. το με αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Ο.Ε/20-06-2023 απαντητικό υπόμνημα. Με το εν λόγω υπόμνημα ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι έχει συνταξιοδοτηθεί από το 2016 και δεν έχει κρατήσει κανένα στοιχείο καθώς όλες οι χρήσεις της επαγγελματικής του δραστηριότητας

έχουν παραγραφεί. Επιπλέον, ισχυρίστηκε ότι η μακροχρόνια επιχειρηματική του δραστηριότητα (1970-2016) ως αντιπρόσωπος, ως μεσίτης, ως παραγγελιοδόχος πωλήσεων ήταν να μεταφέρει και χρήματα σε αυτές προκειμένου να εξοφλούνται τιμολόγια τους που είχαν εκδοθεί σε πελάτες τους (.....). Προκειμένου η Δ.Ε.Ο.Ε. να αποκομίσει μια ενδεικτική εικόνα για το εάν στο τέλος της χρονιάς ο προσφεύγων κατέγραψε ζημίες και όχι κέρδη, σύμφωνα με την οικεία Δ.Φ.Ε. που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., έλαβε υπόψη τους τριάντα επτά (37) τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετείχε κατά την χρήση 2012 (και οι οποίοι παρουσίασαν πρωτογενείς καταθέσεις) και έγινε σύγκριση των χρηματικών τους υπολοίπων την 1/1/ και την 31/12, έτσι ώστε να διαπιστωθεί εάν αυτά αυξήθηκαν οι μειώθηκαν μέσα στην ελεγχόμενη χρήση. Επιπρόσθετα υπολογίστηκαν και τυχόν τόκοι, έξοδα - προμήθειες τραπεζής, κλπ τα οποία πλήρωσε ο προσφεύγων σε κάθε λογαριασμό μέσα στην χρήση. Από την ως άνω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών συντάχθηκαν οι πίνακες που περιλαμβάνονται στις σελίδες 15 έως 17 της από 23/10/2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Από τους εν λόγω πίνακες διαπιστώθηκε ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος, στο τέλος της χρήσης 2012, είχαν συνολικά μια προσαύξηση υπολοίπου ύψους 2.767.612,70€, η οποία κατά κανόνα προήλθε από τους δανειακούς-επιχειρηματικούς του λογαριασμούς (με ποσό ύψους 2.600.345,16€, το οποίο προέκυψε από την μείωση των υπολοίπου αυτών καθώς και τους τόκους/έξοδα/ προμήθειες που χρεώθηκαν επί αυτών), δηλαδή ο προσφεύγων διοχέτευσε το μεγαλύτερο μέρος αυτού του ποσού προς εξόφληση των υποχρεώσεων του προς τις τράπεζες.

Επειδή αφού λήφθηκε υπόψη και το ως άνω υπόμνημα του προσφεύγοντος από την Δ.Ε.Ο.Ε., οι διαφορές που προέκυψαν από την έρευνα-έλεγχο και την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τη χρήση 2012 (καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από αυτά που του ζητήθηκαν, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ε.Ο.Ε. να αδυνατεί να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα για το ακριβές ποσό, από τις συνολικές εν δυνάμει πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 11.049.044,28€ που του κοινοποιήθηκαν) έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΝ ΔΥΝΑΜΕΙ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ (Α)	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ & ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΜΕ Φ.Π.Α. (23%) (Β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ (Γ=Α-Β)
2012	11.049.044,28€	4.713.710,69€	6.335.333,59€

Σημειώνεται ότι το συνολικό ποσό φοροδιαφυγής ύψους 6.335.333,59€ προέκυψε λαμβάνοντας ως δεδομένο, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ότι όλα τα εισοδήματα του προσφεύγοντος (στήλη Β ανωτέρω πίνακα), κατά την χρήση 2012, πέρασαν μέσα από το τραπεζικό σύστημα και τους λογαριασμούς του.

Επειδή εν συνεχεία από την Δ.Ε.Ο.Ε. διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η από 29/08/2023 Πορισματική έκθεση με το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/30.08.2023 έγγραφο (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ./01-09-2023. Σχετικά με την διαπίστωση αύξησης του υπολοίπου του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών την 31/12/2012 κατά 2.767.612,70€, επιπλέον των αναφερομένων στην πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα ποσά δαπανών της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος χρήσης 2012 και τα ποσά δαπανών που προέκυψαν από τα δεδομένα της ΠΟΛ.1033/2014 κατέληξε στην κάτωθι παρατήρηση:

«... Λαμβάνοντας υπόψη ότι μέρος του διαθέσιμου πραγματικού εισοδήματος της χρήσης 2012 έχει αναλωθεί σε δαπάνες (οι οποίες έχουν διενεργηθεί μέσω τραπεζικού συστήματος, ήτοι δαπάνες ΠΟΛ 1033) και οι οποίες (λαμβάνοντας υπόψη και τις δαπάνες για πληρωμή

βεβαιωμένων φόρων) είναι μεγαλύτερες του ανωτέρω προσδιορισθέντος ποσού 276.081,53€, σε συνδυασμό ότι την χρήση αυτή δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο ζημιά από άσκηση ατομικής επιχείρησης ύψους 228.765,14€, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι σε κάθε περίπτωση η διαφορά υπολοίπου τραπεζικών λογαριασμών τέλους 31/12/2012 μείον αρχή της ελεγχόμενης χρήσης 01.01.2012, έπρεπε να βαίνει μειούμενο, ενώ στην προκειμένη περίπτωση διαπιστώθηκε αύξηση του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών (τέλους μείον αρχής ελεγχόμενης χρήσης 2012), ύψους 2.767.612,70€.»

Επειδή στις 20/09/2023 αναρτήθηκε, μέσω της εφαρμογής ψηφιακής κοινοποίησης “e-Κοινοποιήσεις”, στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του προσφεύγοντος, το υπ’ αρ./20.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28Α παρ. 1 ν. 4987/22, καθώς και ο υπ’ αρ./20.09.2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013.Μέχρι τη σύνταξη της από 23/10/2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. δεν υποβλήθηκε υπόμνημα, στο οποίο να αναφέρονται οι απόψεις του προσφεύγοντος επί του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο/ δικαιολογητικό. Κατόπιν των ανωτέρω, με βάση τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ε.Ο.Ε., για την χρήση 2012, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας ύψους 6.335.333,59€.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) κρίθηκε ανακριβής. Για την χρήση 2012, από την προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας ύψους 6.335.333,59€, προέκυψε επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 2.743.956,25€.

Επειδή, βάσει των ως άνω το προς απόδοση ποσό φόρου εισοδήματος που αποδόθηκε ανακριβώς, υπερβαίνει για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, το ποσό των 100.000,00€ το οποίο συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρου εισοδήματος στο κρινόμενο οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), καθίσταται, κατ’ εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος στη χρήση 2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης φορολογίας εισοδήματος (23-10-2023), καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2023. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή επιπλέον λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στις από 23/10/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία αναφορικά με την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, τεκμηριώνοντας τον λόγο για τον οποίο δεν έγινε αποδεκτή η αιτιολόγηση του προσφεύγοντος ότι το ποσό της διαφοράς ανάμεσα στα δηλωθέντα εισοδήματα του και τις εν δυνάμει πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν σε χρήματα τα οποία απλά εισέπραττε με σκοπό να τα μεταφέρει στις με τις οποίες συνεργαζόταν ως αντιπρόσωπος/μεσίτης/ παραγγελιοδόχος. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος

περί αναπιολόγητων και αναπόδεικτων αιτιάσεων της φορολογικής αρχής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει υποβάλει τα από 24/11/2023 ηλεκτρονικά αιτήματα προς τις Τράπεζες «.....», «ΤΡΑΠΕΖΑ» και «ΤΡΑΠΕΖΑ» προκειμένου να του χορηγηθούν αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών του για την περίοδο από 1/1/2012 έως 31/12/2012 από τις οποίες θα φαίνονται και οι χρεώσεις των λογαριασμών και τα οποία θα τα υποβάλει συμπληρωματικά. Επισημαίνεται ότι μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει υποβληθεί συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προς αντίκρουση του πορίσματος του ελέγχου συνυποβλήθηκαν τρία (3) ιδιωτικά συμφωνητικά/συμβάσεις με συμβαλλόμενα μέρη τον προσφεύγοντα και εταιρείες Στην από 06/12/2023 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως προς τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά/συμβάσεις αναφέρονται τα κάτωθι:

Α) Ιδιωτικό Συμφωνητικό με συμβαλλόμενα μέρη αφενός την εταιρεία "....." και αφετέρου τον προσφεύγοντα, το οποίο είναι υπογεγραμμένο μόνο από τον προσφεύγοντα και όχι από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία και επιπλέον δεν αναφέρεται η ακριβής ημερομηνία σύνταξης του. Αντ' αυτού ορίζεται ως διάρκεια ισχύος της σύμβασης, από 22 Ιανουαρίου 2012 μέχρι 5 Φεβρουαρίου 2022. Επί της ουσίας και σύμφωνα με τους όρους του συμφωνητικού (παρ. 1), ο προσφεύγων θα εξεύρισκε πελάτες για τα καύσιμα ναυτιλίας της στην Ελλάδα, οι οποίοι (πελάτες), ακολούθως θα συμβάλλονταν απευθείας με την με σύμβαση εμπορικής συνεργασίας σχετικά με τον εφοδιασμό τους από αυτήν. Ανάμεσα στις απορρέουσες, εκ του συμφωνητικού, υποχρεώσεις του προσφεύγοντα δεν αναφέρεται ότι θα επιμελείται για την είσπραξη των απαιτήσεων της εταιρείας, εισπράττοντας ο ίδιος για λογαριασμό της εταιρείας, με κατάθεση των σχετικών ποσών σε τραπεζικούς του λογαριασμούς και εν συνεχεία απόδοση στην δικαιούχο εταιρεία. Αντίθετα αναφέρεται ότι εγγυάται ο ίδιος για την πλήρη, έγκαιρη και τακτική εξόφληση του τιμήματος των εμπορευμάτων της, και στο πλαίσιο της εγγύησης αυτής αναλαμβάνει να καταβάλει άμεσα και σε πρώτη ζήτηση στην, κατά τα συμφωνηθέντα, την αξία των ποσοτήτων καυσίμων που παραλαμβάνει κάθε πελάτης, σε περίπτωση που αυτός αθετήσει την μεταξύ τους συμφωνία και δεν εκπληρώσει έγκαιρα τις οικονομικές του υποχρεώσεις. Δηλαδή σε αυτή την περίπτωση η εξόφληση από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, υποχρεώσεων τρίτων προς την εταιρεία, δεν θα σήμαινε σε καμία περίπτωση αύξηση του υπολοίπου των τηρούμενων τραπεζικών του λογαριασμών. Επιπλέον στην παρ. 3 του συμφωνητικού ορίζεται ότι για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ο προσφεύγων θα λαμβάνει μηνιαία αμοιβή, η οποία θα καταβαλλόταν από την συμβαλλόμενη εταιρεία εντός τριάντα (30) ημερών από την έκδοση του σχετικού θεωρημένου (κατά ΚΒΣ) στοιχείου (παραστατικού). Επομένως το σύνολο των αμοιβών του, για την χρήση 2012, από την παροχή υπηρεσιών προς την, συμπεριλαμβάνεται στο σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και έχει ληφθεί υπόψη αφαιρετικά από το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων, όπως προαναφέρθηκε.

Β) Ιδιωτικό Συμφωνητικό με συμβαλλόμενα μέρη αφενός την εταιρεία "..... ΑΕ" και αφετέρου τον προσφεύγοντα "μεσίτης", με ημερομηνία σύνταξης 10/04/2013 (ημερομηνία εκτός ελεγχόμενης περιόδου). Επί της ουσίας και σύμφωνα με τους όρους του συμφωνητικού (παρ. 1), ο προσφεύγων θα λαμβάνει παραγγελίες για την πώληση ναυτιλιακών καυσίμων τις οποίες θα διαβιβάζει άμεσα στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία προς εκτέλεση. Ανάμεσα στις απορρέουσες, εκ του συμφωνητικού, υποχρεώσεις του προσφεύγοντα αναφέρεται ότι θα καταβάλλει τοις μετρητοίς το τίμημα κάθε παραγγελίας στην αντισυμβαλλόμενη και εκείνη του παραχωρεί το δικαίωμα είσπραξης του εκάστοτε τιμήματος. Για κάθε παραγγελία υπάρχουν δύο τιμές. Η τελική τιμή καυσίμων στον πελάτη και η τιμή που έχει λάβει ο "μεσίτης" από την εταιρεία, για τον εν λόγω πελάτη. Η διαφορά μεταξύ των δύο τιμών είναι η αμοιβή του προσφεύγοντα η οποία θα καταβαλλόταν από την συμβαλλόμενη εταιρεία μετά την έκδοση του σχετικού μηνιαίου Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών. Τα ανωτέρω συμφωνηθέντα πέραν ότι αναφέρονται σε ημερομηνία μεταγενέστερη της ελεγχόμενης περιόδου και δεν σχετίζονται με τον παρόντα έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψη τις αναφορές, στον 3ο όρο του συμφωνητικού, ότι δηλαδή η εξόφληση τιμήματος εκάστης παραγγελίας θα γίνεται από τον προσφεύγοντα και σε περίπτωση κατά την οποία κάποιος από τους υποδεικνυόμενους πελάτες δεν καταβάλει το τίμημα πώλησης στον μεσίτη-προσφεύγοντα, η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία υποχρεούται να εκχωρήσει στον τελευταίο σχετικά απαραίτητα στοιχεία για την διεκδίκηση των οφειλομένων, ο έλεγχος θεωρεί ότι ο προσφεύγων κατέβαλε τα χρήματα στην αντισυμβαλλόμενη με την λήψη εκάστης παραγγελίας (προκαταβολικά), δηλαδή πριν την έκδοση του σχετικού παραστατικού προς τον τελικό πελάτη και της απαίτησης του τιμήματος, διαδικασία που οδηγεί έστω και περιστασιακά σε μείωση του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών (με όποιον τρόπο και αν γινόταν η εξόφληση των παραγγελιών) και σε καμία περίπτωση αύξηση του υπολοίπου των τηρούμενων τραπεζικών του λογαριασμών.

Γ) Ιδιωτικό Συμφωνητικό με συμβαλλόμενα μέρη αφενός την εταιρεία "....." και αφετέρου τον προσφεύγοντα, με διάρκεια ισχύος της σύμβασης, από 1/1/2009 μέχρι 31/12/2011 (χρονική διάρκεια εκτός ελεγχόμενης περιόδου).

Δ) Επιπλέον σύμφωνα με την/ΔΕ-Β/18.7.2000 Α.Υ.Ο., όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση, υπήρχε υποχρέωση, για τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν μεταξύ επιτηδευματιών, να προσκομιστεί στον έλεγχο τριμηνιαία κατάσταση, η οποία να είχε υποβληθεί υποχρεωτικά και από τον προσφεύγοντα για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή στο ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία "....." πέραν τον ως άνω αναφερομένων στην έκθεση απόψεων μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι σε περίπτωση παρελεύσεως της συμβατικής διάρκειας κι εφ' όσον δεν εκφραστεί εγγράφως αντίθετη βούληση και των δύο συμβαλλομένων, η σύμβαση παρατείνεται για 2 επιπλέον έτη. Επιπλέον, αναφέρεται ότι το εν λόγω συμφωνητικό μπορεί να καταγγελθεί από καθέναν από τους συμβαλλομένους για υπαίτια παράβαση των όρων της, που όλοι συμφωνούνται ουσιώδεις, από την άλλο συμβαλλόμενο. Ως συνεργάτης σύμφωνα με το εν λόγω συμφωνητικό ορίζεται ο προσφεύγων.

Επιπλέον, στον εν λόγω συμφωνητικό μεταξύ άλλων αναφέρεται: «

«...»

Β. ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ

1. Ο συνεργάτης πρότεινε στην και εκείνη αποδέχτηκε, συμφωνηθέντων προς τούτο των κατωτέρω, να εξευρίσκει πελάτες για τα προϊόντα της (.....) στην περιοχή του

....., οι οποίοι θα συμβάλλονται απευθείας με την με σύμβαση εμπορικής συνεργασίας σχετικά με τον εφοδιασμό τους από αυτήν.

1α) ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΙ ΠΕΛΑΤΕΣ

Οι εν λόγω πελάτες αφού αξιολογηθούν από κοινού με τον Συνεργάτη συμφωνείται να χωρισθούν σε 2 ομάδες που θα επισυνάπτονται σαν αναπόσπαστο παράρτημα του ιδ. συμφωνητικού. Η ομάδα Α θα αφορά εκείνους τους πελάτες για τους οποίους ο Συνεργάτης συμφωνεί να ευθύνεται εις ολόκληρο, ως πρωτοφειλέτης, μαζί με κάθε πελάτη για την πλήρη, έγκαιρη και τακτική εξόφληση του τιμήματος των εμπορευμάτων της εταιρείας τα οποία πωλούνται κάθε φορά προς τον κάθε πελάτη. Στο πλαίσιο της ευθύνης του αυτής, ο Συνεργάτης αναλαμβάνει την υποχρέωση να καταβάλλει εγκαίρως στην οποιαδήποτε ληξιπρόθεσμη οφειλή απαιτηθεί με βάση την αξία των ποσοτήτων καυσίμων που παραλαμβάνει κάθε πελάτης, άσχετα με το αν θα την εισπράξει ή όχι από τον πελάτη. Η ομάδα Β θα αφορά εκείνους τους πελάτες στους οποίους ο Συνεργάτης δεν δέχεται να ευθύνεται εις ολόκληρο. ...»

Επειδή όσον αφορά το ως άνω συμφωνητικό με την ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι ήταν σε ισχύ κατά την κρινόμενη χρήση και επιπλέον δεν αποδεικνύεται ότι υπήρχαν περιπτώσεις ληξιπρόθεσμων οφειλών πελατών για τις οποίες ο προσφεύγων κατέβαλε τις οφειλές αυτές στη και εν συνέχεια ο ίδιος εισέπραξε το ποσό αυτό της οφειλής από τον εν λόγω πελάτη.

Επειδή δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος. Με τα ανωτέρω προσκομιζόμενα νέα στοιχεία δεν αποδομείται το πόρισμα του ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται στην από 23/10/2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και την ακύρωση του υπ' αριθμ. /2023 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2023) Οικονομικού έτους 2013

Διαφορά Φόρου	2.743.956,25
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)	3.292.747,51
Εισφορά Αλληλεγγύης	245.087,08
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	6.281.790,84

Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Άρθ. 54 του ΚΦΔ Φορ. Έτος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2023 – 31/12/2023 (Αριθ. Πράξης/2023): 0,00€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.