



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01.07.2024

Αριθμός απόφασης: 1966

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **05.03.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ./08.02.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από **05.03.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /08.02.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013), του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 108.293,00 €, πλέον πρόστιμο φόρου ανακρίβειας ποσού 129.951,60 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.054,95 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 251.299,55 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 08.02.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. /06.11.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. /31.01.2024 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τα οικονομικά έτη 2003 – 2014 (χρήσεις 2002 – 2013) και για το φορολογικό έτος 2014.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ. /25.10.2023 (αριθ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ /02.11.2023) «Γνωστοποίηση Πορισματικής έκθεσης άρθρου 387 παρ.4 Ν.4512/2018» από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), με την οποία διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η από 11.10.2023 Πορισματική Έκθεση, που αφορά στον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα στην έρευνα των τραπεζικών και φορολογικών δεδομένων του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2012 και 2013 και το φορολογικό έτος 2014 (λόγω παραγραφής των προηγούμενων ελεγχόμενων ετών), προκείμενου να διαπιστωθεί αν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 66 επ. του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας— ν.4987/2022 περί τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής και του άρθρου 39 ν.4557/2018 περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

Ακολούθως, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρονται στην ως άνω Πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., τα έγγραφα στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου, των αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας για χορήγηση στοιχείων, καθώς επίσης και τις έγγραφες απόψεις που ο προσφεύγων είχε υποβάλει στην ανωτέρω Υπηρεσία, προέβη στις εξής διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη 2012, 2013 και 2014:

- Η χρήση 2012 και το φορολογικό έτος 2014 έχουν παραγραφεί, σύμφωνα με το άρθρο 66 περ. 27α του Ν. 4646/2019, διότι αν και στα έτη αυτά υφίστανται αδιευκρίνιστες πιστώσεις, το συνολικό ύψος αυτών ανά έτος δεν στοιχειοθετεί το αδίκημα της ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής (άρθρο 66 Ν.4987/2022), αφού δεν προκύπτει φόρος ίσος ή άνω των 100.000,00 €.

- Για τη χρήση 2013 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 περί τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής, καθώς από το ύψος των αδιευκρίνιστων πιστώσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προκύπτει φόρος άνω των 100.000,00 €.

Ειδικότερα, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην Ελληνική Επικράτεια προέκυψαν αδιευκρίνιστες πιστώσεις συνολικού ύψους 227.304,20 €, ενώ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην Τουρκία προέκυψαν αδιευκρίνιστες πιστώσεις συνολικού ύψους 111.462,48 €. Το συνολικό ποσό των 338.766,68 € (227.304,20 € + 111.462,48 €) χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως προσάυξηση περιουσίας που φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα - επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθ. /23.11.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων προσκόμισε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας το υπ' αριθ. πρωτ. /15.12.2023 έγγραφο απαντητικό υπόμνημα. Το υπόμνημα αυτό, διαβιβάστηκε ηλεκτρονικά στις 19.12.2023 με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /19.12.2023 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος / Υποδιεύθυνση Ερευνών / Τμήμα Ερευνών Α', για αξιολόγηση, βάσει του άρθρου 387 §8 του Ν. 4512/2018, ακολουθώντας την διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 28Α του Ν.4987/2022 όπως ισχύει κάθε φορά. Στη συνέχεια και εμπρόθεσμα (εντός 30 ημερών), η Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) / Υποδιεύθυνση Ερευνών / Τμήμα Ερευνών Α', διαβίβασε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ηλεκτρονικά με το υπ' αριθ. πρωτ. 8590/12.01.2024 (αριθ. πρωτ. εισερχ. /15-012024) έγγραφο τις απόψεις της επί του ανωτέρω υπομνήματος του προσφεύγοντος.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφού έλαβε υπόψη του τις έγγραφες απόψεις της Δ.Ε.Ο.Ε., προχώρησε στη σύνταξη της από 08.02.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του ελληνικού Δημοσίου για διενέργεια φορολογικού ελέγχου καθώς και για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων ως προς την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 1.1. - 31.12.2013, υπέπεσε σε παραγραφή την 31η.12.2019.
2. Το δικαίωμα του ελληνικού Δημοσίου για διενέργεια φορολογικού ελέγχου καθώς και για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων ως προς τη διαχειριστική περίοδο 1.1. - 31.12.2012 είχε σε κάθε περίπτωση παραγραφεί, η δε προθεσμία παραγραφής του δεν μπορούσε επ' ουδενί να παραταθεί στη δεκαετία, ούτε και κατ' εφαρμογή του επικαλούμενου από την ελεγκτική αρχή άρθρου 66 παρ. 27α του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, ο καταλογισμός του διαθέσιμου εις χείρας του ποσού των 71.896,27 € σε δήθεν ανατιπολόγητες πιστώσεις της χρήσης 1.1. - 31.12.2012 είναι απολύτως μη νόμιμος. Το εν λόγω διαθέσιμο ποσό εις χείρας του από την προηγούμενη ανάληψη ποσού 142.000,00 € έπρεπε να καταλογισθεί σε πιστώσεις

(καταθέσεις μετρητών) της χρήσης 2013 και όχι της χρήσης 2012, αφού αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορούσε να ελεγχθεί ως παραγεγραμμένη.

3. Οι τέσσερις πιστώσεις συνολικού ύψους 199.807,93 € για τη χρήση 2013, οι οποίες εμβάστηκαν στην Ελλάδα από τον τραπεζικό λογαριασμό Τουρκίας με αριθμό (έμβασμα 49.965,50 €, έμβασμα 41.043,50 €, έμβασμα 19.965,50 €, έμβασμα 88.833,43 € πίνακας σελ. 44 έκθεσης ελέγχου) αποτελούν μεταφορά μεταξύ λογαριασμού δικού του και της αποβιώσασας συζύγου του και μη νόμιμα χαρακτηρίστηκαν ως αδικαιολόγητη προσ αύξηση περιουσίας.

4. Οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της Τουρκίας (σελ. 82-84 της οικείας έκθεσης ελέγχου) είναι συναλλαγές της αποβιώσασας συζύγου του σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ήταν αυτή η κύρια δικαιούχος και κάτοχος του περιεχομένου τους, συνεπώς ο ίδιος δεν σχετίζεται με τις εν λόγω πιστώσεις.

5. Μη νόμιμος ο καταλογισμός ολόκληρου του ποσού των επίμαχων πιστώσεων στον ίδιο, ενώ πρόκειται για κοινούς λογαριασμούς.

6. Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς στη Διοίκηση.

7. Έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι έχει επέλθει παραγραφή της χρήσης 2013 ήδη από την 31^η.12.2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) 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, 2) ... 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 70§10 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου κώδικα, ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ... 3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

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 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 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.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 άρθρου 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.»

Η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ιδίου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις της περίπτωσης α' της νέας παραγράφου 3 καταλαμβάνουν 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 τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 «3) Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: 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 Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/2023 Θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων».

«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, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αλλά και από την από 11.10.2023 Πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε. η οποία επισυνάπτεται σε αυτή και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, για τη χρήση 2013 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 περί τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής, καθώς από το ύψος των αδιευκρίνιστων πιστώσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προκύπτει φόρος άνω των 100.000,00 €.

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2013 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής, ήτοι για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) η προθεσμία παραγραφής είναι η 31^η.12.2024.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 εγκύκλιο του Υπ. Οικ ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι:

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

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.
11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. ...»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση

διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. ...

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

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

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ ΑΕΞ 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» αναφέρεται:

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το διαθέσιμο ποσό εις χείρας του από προηγούμενη ανάληψη ποσού 142.000,00 €, έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο για να δικαιολογήσει πιστώσεις (καταθέσεις μετρητών) της χρήσης 2013 και όχι της χρήσης 2012, αφού αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορούσε να ελεγχθεί ως παραγεγραμμένη.

Επειδή, σύμφωνα με την από 11.10.2023 Πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., από την έρευνα των τραπεζικών και φορολογικών δεδομένων του προσφεύγοντος, προέκυψαν εν δυνάμει αδιευκρίνιστες πιστώσεις από τη σύγκριση των οποίων με τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα του προσφεύγοντος προέκυψε μεγάλη απόκλιση. Δεδομένου του γεγονότος ότι το ύψος των εν δυνάμει αδιευκρίνιστων πιστώσεων των χρήσεων 2012 και 2013, ήταν τέτοιο ώστε υπήρχε η δυνατότητα να προκύψει φόρος άνω των 100.000,00 € και κατ' επέκταση ποινικά κολάσιμη φοροδιαφυγή κατ' άρθρο 66 του Ν.4987/2022, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/26.09.2022 Αίτημα Παροχής Στοιχείων της ως άνω Υπηρεσίας, κλήθηκε να αιτιολογήσει 21 πιστώσεις συνολικού ποσού 71.896,27 € για τη χρήση 2012 και 45 πιστώσεις συνολικού ποσού 97.600,00 € για τη χρήση 2013.

Επειδή, ο ίδιος ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα, προς αιτιολόγηση των πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στις χρήσεις 2012 και 2013, επικαλέστηκε ανάληψη μετρητών από τραπεζικό του λογαριασμό την 29.12.2011, ύψους 142.000,00 €. Ειδικότερα ισχυρίστηκε ότι *«Η ανάληψη αυτή έλαβε χώρα λόγω της κρισιμότητας των περιστάσεων για την ελληνική οικονομία σε εκείνο το χρονικό διάστημα και αποκλειστικά για την διαφύλαξη του κεφαλαίου αυτού. Εν συνεχεία το χρηματικό ποσό το επανέφερα σταδιακά στο ελληνικό τραπεζικό σύστημα με καταθέσεις κατά την επίμαχη περίοδο.»*

Επειδή, η Δ.Ε.Ο.Ε. αξιολογώντας τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος τον έκανε δεκτό, αναφέροντας στην Πορισματική της έκθεση τα κάτωθι: *«Ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και αναγνωρίζει ότι το ποσό των 142.100,00 € δύναται να επανακατατεθεί τμηματικά στον ίδιο λογαριασμό χωρίς χρονικό περιορισμό. Για τις ανάγκες του παρόντος ελέγχου και μην έχοντας προσδιορίσει ο ίδιος ο ελεγχόμενος συγκεκριμένες καταθέσεις μετρητών του Αιτήματος, ο έλεγχος θα αιτιολογήσει τις καταθέσεις μετρητών που προηγούνται χρονικά και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού αυτού.»*

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ίδιος ο προσφεύγων ισχυρίστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου (και ο εν λόγω ισχυρισμός έγινε δεκτός) ότι το συνολικό ποσό της ανάληψης μετρητών ύψους 142.000,00 € που πραγματοποίησε την 29.12.2011 χρησιμοποιήθηκε σε επανακαταθέσεις στα έτη 2012 και 2013 για δικαιολόγηση των αδιευκρίνιστων πιστώσεων που περιλαμβάνονταν στο αίτημα της Δ.Ε.Ο.Ε. για τα έτη αυτά.

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015, η ανάληψη ενός χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως επανακατάθεση, θα πρέπει να μην έχει δαπανηθεί και να μην έχει επανακατατεθεί στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την ανάληψη μέχρι την επανακατάθεση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τη συγκεκριμένη ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, ύψους 142.000,00 €, που πραγματοποιήθηκε την 29.12.2011, χρησιμοποιήθηκαν για επανακατάθεση επί μέρους χρηματικά ποσά κατά τη διάρκεια του έτους 2012, όπως ο ίδιος επικαλέστηκε κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν αξιολόγησης όλων των στοιχείων που ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ε.Ο.Ε., προέκυψαν σύμφωνα με την Πορισματική έκθεση για τη χρήση 2012, από επεξεργασία τόσο ελληνικών όσο και τουρκικών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, αδιευκρίνιστες πιστώσεις συνολικού ύψους 224.769,35 €. Ωστόσο, για τη χρήση 2012 δεν προέκυψε φόρος ίσος ή μεγαλύτερος των 100.000,00 € και τελικά το εν λόγω έτος θεωρήθηκε παραγεγραμμένο, σύμφωνα τα οριζόμενα στην παράγραφο 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το συνολικό ποσό της ανάληψης μετρητών ύψους 142.000,00 € έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο για δικαιολόγηση πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς μόνο του έτους 2013 και όχι και του έτους 2012, κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι τέσσερις πιστώσεις συνολικού ύψους 199.807,93 € για τη χρήση 2013, οι οποίες εμβάστηκαν στην Ελλάδα από τον τραπεζικό λογαριασμό Τουρκίας με αριθμό (έμβασμα 49.965,50 €, έμβασμα 41.043,50 €, έμβασμα 19.965,50 €, έμβασμα 88.833,43 € πίνακας σελ. 44 έκθεσης ελέγχου) αποτελούν μεταφορά μεταξύ λογαριασμού δικού του και της αποβιώσας συζύγου του και μη νόμιμα χαρακτηρίστηκαν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ο ίδιος ως άνω ισχυρισμός είχε προβληθεί ενώπιον του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαρκούντος του ελέγχου με το υπ' αριθ. πρωτ./15.12.2023 υπόμνημά του, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ε.Ο.Ε. προκειμένου να εκφράσει της απόψεις της σχετικά με αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./12.01.2024 έγγραφο απόψεων της Δ.Ε.Ο.Ε., επί του συγκεκριμένου ισχυρισμού του προσφεύγοντος αναφέρονται τα εξής:

«Σύμφωνα μάλιστα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 της ΠΟΛ. 1175/2017:

«Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση

της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).»

Κατόπιν των προαναφερθέντων, τα τέσσερα εμβάσματα συνολικού ποσού 199.807,93 € προερχόμενα από τον επίμαχο λογαριασμό με IBAN, δεν δύναται να έχουν την ίδια αντιμετώπιση με αυτά που προήλθαν από τον λογαριασμό στην Τουρκία με IBAN όπως επικαλείται ο ελεγχόμενος, καθώς για τον λογαριασμό με IBAN είχαν προσκομισθεί στοιχεία (κινήσεις τραπεζικών λογ/μωv), ενώ στην παρούσα περίπτωση δεν συνέβη το ίδιο.

Βασική προϋπόθεση λοιπόν για να ισχύει η κοινώς αποδεκτή παραδοχή ότι «μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του ελεγχόμενου, δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις και εισροή νέου κεφαλαίου», είναι να βρίσκονται στην διάθεση του ελέγχου οι κινήσεις όλων των επικαλούμενων κοινών λογαριασμών.

Κατόπιν των όσων αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, δεν είναι ικανά να αιτιολογήσουν τα εμβάσματα που προήλθαν από τον λογαριασμό με που στην τράπεζα στην Τουρκία, καθώς, αν και αποτελούν μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του ελεγχόμενου, δεν δόθηκαν πληροφορίες αναφορικά με τον χρόνο συγκέντρωσης και το είδος προέλευσης των χρηματικών κεφαλαίων που τροφοδότησαν τον τούρκικο λογαριασμό σε πρώτη φάση (αρχικά κεφάλαια),

Συνεπώς, τα εν λόγω εμβάσματα, παραμένουν μη αιτιολογημένα και εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθ. 48 του ν.2238/1994, καθώς δεν προέκυψε εάν αφορούν σε χρηματικά κεφάλαια που προϋπήρχαν ή εάν προήλθαν από εισροή νέων χρηματικών κεφαλαίων, δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης τους, ούτε εάν αφορούν σε κεφάλαια φορολογημένα ή απαλλαγμένα του φόρου με ειδική διάταξη ...»

Επειδή, ο προσφεύγων, τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά την ενδικοφανή προσφυγή, όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022, ως έχοντας το βάρος της απόδειξης, να προσκομίσει καταρχήν κινήσεις του υπό κρίση τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή αλλά και λοιπά στοιχεία ώστε να αποδεικνύεται αφενός ο χρόνος τροφοδότησης του εν λόγω λογαριασμού, αφετέρου να αιτιολογείται και η προέλευση των ποσών αυτών και να αποδεικνύεται ότι αποτελούν εισόδημα το οποίο έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαχθεί και δεν υφίσταται θέμα προσαύξησης.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος καθώς προβάλλεται χωρίς ταυτόχρονα να τεκμηριώνεται στην ουσία η προέλευση των συγκεκριμένων πιστώσεων που εμβάσθηκαν.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί στην Τουρκία αφορούν συναλλαγές της αποβιώσασας συζύγου του σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ήταν αυτή η κύρια δικαιούχος και κάτοχος του περιεχομένου τους, προέρχονταν από τη δική της περιουσία και σχετίζονταν με ρευστοποιήσεις περιουσιακών της στοιχείων στην Τουρκία. Συνεπώς ο ίδιος δεν σχετίζεται με τις εν λόγω πιστώσεις.

Επειδή ο προσφεύγων, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η περιουσία της συζύγου του και του ίδιου αποτιμάται την 30.12.2011 στην Τουρκία στο ποσό των 955.013,53 €, συνεπώς υπήρχε η δυνατότητα πραγματοποίησης των επίμαχων πιστώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θέση του ελέγχου όπως προκύπτει από την από 11.10.2023 Πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος έχει απορριφθεί ως κάτωθι: «Ο έλεγχος αποδέχεται την αποτίμηση της περιουσίας του ελεγχόμενου και της συζύγου του κατά την 30/12/2011 (τελευταίο παραγεγραμμένο έτος και ακριβώς πριν από την έναρξη των ερευνώμενων χρήσεων), η οποία ανέρχεται στο ποσό των 2.233.289,07 ΤΛ (ή 955.013,53 €) Η ανωτέρω όμως πληροφορία δεν αρκεί για την αιτιολόγηση των εισερχόμενων εμβασμάτων στους ελληνικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου από τον τούρκικο λογαριασμό κατά τα έτη 2012-2013. Η προσκομιζόμενη αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων της συζύγου του ελεγχόμενου και του ιδίου, αποτυπώνει την οικονομική τους θέση την συγκεκριμένη χρονική στιγμή, για τους συγκεκριμένους λογαριασμούς στην HSBC στην Τουρκία, ενώ δεν προκύπτουν στοιχεία σχετικά με την μετέπειτα πορεία των χρηματικών αυτών κεφαλαίων, όπως για παράδειγμα εάν το υπόλοιπο των εν λόγω λογαριασμών βαίνει μειούμενο ή αυξάνεται κατά τα ερευνώμενα έτη, ούτε εάν οι λογαριασμοί τροφοδοτούνται με νέο χρηματικό κεφάλαιο.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται επιπροσθέτως πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου από τον οποίο ισχυρίζεται ότι προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση την 31.12.2012 ύψους 1.158.789,64 €, το οποίο η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της.

Επειδή, ωστόσο, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αξιολόγησε τον προσκομισθέντα πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών και έκρινε ότι δεν γίνεται δεκτός ως αποδεικτικό μέσο χρηματοοικονομικής ρευστότητας, καθώς πρόκειται για σύγκριση διαφορετικών και ανομοιογενών δεδομένων. Ειδικότερα, στην έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε., απόσπασμα της οποίας παρατίθεται αυτούσιο στην από 08.02.2024 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Η Κατάσταση Σχηματισμού Κεφαλαίου προηγούμενων οικονομικών ετών που προσκομίστηκε, δεδομένου ότι η χρήση της γίνεται για την κάλυψη τεκμηρίων που προκύπτουν κατά την εκκαθάριση των Δ. Φ.Ε., όπου γίνεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και βάσει των δαπανών διαβίωσης (αρθ. 15-19 ν. 2238/94), δεν δύναται να αποδώσει την πραγματική εικόνα της χρηματοοικονομικής ρευστότητας του ελεγχόμενου (στην ημεδαπή και στην

αλλοδαπή) κατά την ερευνώμενη περίοδο, ήτοι τα ταμειακά του διαθέσιμα αποτελούμενα από υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς και σε μετρητά. Αφενός στην ως άνω κατάσταση απεικονίζονται και δαπάνες υπολογιζόμενες με τεκμαρτό τρόπο και όχι πραγματικές, αφετέρου δεν προκύπτει εάν τα δηλωθέντα και επικαλούμενα ως μη αναλωθέντα κεφάλαια ή μέρος αυτών μεταφέρθηκαν εν τοις πράγμασι ως ποσά στην αλλοδαπή και συνετέλεσαν π.χ, στον σχηματισμό του υπόλοιπου που επικαλείται στον τούρκικο λογαριασμό κατά την 30/12/2011 ο ελεγχόμενος. Επομένως κάτι τέτοιο έχει ως συνέπεια να εμφανίζονται πλασματικά προσαυξημένα τα διαθέσιμα κεφάλαια του ελεγχόμενου καθώς έτσι θα υπολογιστούν δύο φορές (και ως μη αναλωθέν κεφάλαιο στην Ελλάδα και ως κεφάλαιο στην Τουρκία).

Επιπλέον από την επισκόπηση του Πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, προέκυψαν παραλήψεις κατά την σύνταξή του οι οποίες αφορούν κυρίως στην μη αναγραφή τεκμηρίων που εντάσσονται στις διατάξεις των αρθ. 16 και 17 του ν.2238/1994 και τα οποία θα οδηγήσουν σε μείωση του προσδιορισθέντος μη αναλωθέντος κεφαλαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, λαμβάνει υπόψη του την πραγματική χρηματική ροή κεφαλαίου και τις πραγματικές διενεργηθείσες δαπάνες, ήτα τα πραγματικά ταμειακά διαθέσιμα του ελεγχόμενου. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, διαθέτει χρηματικά κεφάλαια στην Ελλάδα και στην Τουρκία. Η πληροφορία αυτή όμως δεν απεικονίζεται στον προσκομισθέντα πίνακα υπολογισμού μη αναλωθέντος κεφαλαίου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, για την αιτιολόγηση των επίμαχων πιστώσεων ο προσφεύγων επικαλείται διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών προσκομίζοντας πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με υπόλοιπο την 31.12.2012 ύψους 1.158.789,64 €, χρησιμοποιώντας ωστόσο τεκμαρτές και όχι πραγματικές δαπάνες και ταυτόχρονα για τον προσδιορισμό του εναπομείναντος ποσού ως μετρητά εις χείρας θα έπρεπε να υπάρχουν στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα τραπεζικά υπόλοιπα την 31.12.2012 σε ημεδαπούς και αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός περί διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση προβάλλεται από τον προσφεύγοντα σε συνδυασμό με την αποτίμηση της περιουσίας της συζύγου του στην Τουρκία την 31.12.2011 στο ποσό των 955.013,53 €. Ωστόσο, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η εν λόγω αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, αποτυπώνει την οικονομική θέση του προσφεύγοντος και της συζύγου του την συγκεκριμένη χρονική στιγμή, για τους συγκεκριμένους λογαριασμούς στην στην Τουρκία, ενώ δεν προκύπτουν στοιχεία σχετικά με την μετέπειτα πορεία των χρηματικών αυτών κεφαλαίων. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς με αριθ. και της τράπεζας, έλαβαν χώρα και αφορούν τη σύζυγό του, προέρχονταν από τη δική της περιουσία και σχετίζονταν με ρευστοποιήσεις περιουσιακών της στοιχείων στην

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό του, όπως για παράδειγμα πωλητήρια συμβόλαια, συμφωνητικά πωλήσεων, τυχόν υποβληθείσες

φορολογικές δηλώσεις στην Τουρκία, στοιχεία που να προσδιορίζουν πότε πραγματοποιήθηκαν οι επικαλούμενες ρευστοποιήσεις περιουσιακών στοιχείων ή οποιοδήποτε πρόσφορο για την έρευνα έγγραφο. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός ολόκληρου του ποσού των επίμαχων πιστώσεων στον ίδιο, ενώ πρόκειται για κοινούς λογαριασμούς με τη σύζυγό του.

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός έχει ήδη απορριφθεί από τον έλεγχο, ενώ στην ενότητα Β2 του υπ' αριθ. πρωτ./12.01.2024 εγγράφου της Δ.Ε.Ο.Ε. το οποίο περιλαμβάνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. γίνεται εκτενής αναφορά στους λόγους απόρριψής του. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα εξής:

« [...] ο έλεγχος αρχικά, με κριτήριο τις κοινές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου και της συζύγου του, εξέτασε εάν έκαστος από τους δικαιούχους στους κοινούς τους λογαριασμούς είχε τέτοια οικονομική δυνατότητα. Από την επισκόπηση των φορολογικών δηλώσεων οικ. ετών 2003-2011 προέκυψε ότι περίπου το 90% των δηλωθέντων οικογενειακών εισοδημάτων αφορά στον ελεγχόμενο και μόνο το 10% αφορά στη σύζυγό του, ενώ κύρια πηγή εισοδήματος του ιδίου και της συζύγου του αποτελούσαν τα μερίσματα που ελάμβαναν από την Ελληνική εταιρεία «..... Α.Ε.», Παρατηρήθηκε επίσης ότι για τις χρήσεις 2012 και 2013, τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα του ελεγχόμενου και της συζύγου του ήταν ελάχιστα σχεδόν μηδενικά.

Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος και η σύζυγός του, δεν δήλωναν ότι διαθέτουν περιουσία στην αλλοδαπή ενώ από την έρευνα προέκυψε η ύπαρξη λογαριασμών τους στην Τουρκία. Επιπλέον, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αλλά και από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος ήταν για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και φορολογείτο για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα, όπως επίσης και η σύζυγός του. [...] Με το υπό εξέταση υπόμνημά του ο ελεγχόμενος, δεν προσκομίζει στον έλεγχο κάποιο νέο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει πως οι αδιευκρίνιστες πιστώσεις αφορούν, είτε αποκλειστικά, είτε από κοινού, στην σύζυγό του, παρά μόνο κατ' επίκληση ότι οι λογαριασμοί από τους οποίους προκύπτουν οι αδιευκρίνιστες/πρωτογενείς πιστώσεις ήταν κοινοί, ήτοι δικαιούχοι ήταν ο ίδιος και η σύζυγός του, υποδεικνύει τον ισομερή επιμερισμό των ποσών αυτών. [...]»

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον 6ο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση:

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα

διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε η Διοίκηση να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 7ο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας:

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4987/2022 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά

με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 11.10.2023 Πορισματική έκθεση της Δ.ΕΟ.Ε. η οποία επισυνάπτεται στην από 08.02.2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη προσφυγή πράξης και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη επαρκώς αιτιολογημένη και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08.02.2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 05.03.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθ./08.02.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2023), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Η υπ' αριθ./08.02.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014:

Διαφορά φόρου	108.293,00
Πρόστιμο ανακρίβειας	129.951,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.054,95
Καταλογιζόμενο ποσό	251.299,55

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.