



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2110

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1069/4.3.2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του 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 τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 62.627,09 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 31.313,55 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.695,87 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **109.636,51 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 149.675,00 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 74.837,50 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 41.597,89 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **266.110,39 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 64.143,35 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 32.071,68 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.686,22 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **112.901,25 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 1.369,50 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 684,75 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 225,42 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **2.279,67 €**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Πληροφοριακού Δελτίου, με το οποίο διαβιβάστηκε η από συνταχθείσα από την ΥΕΔΔΕ Αττικής πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος για τον προσφεύγοντα (αριθμός υπόθεσης). Η πληροφοριακή αυτή έκθεση που διαβιβάστηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και έλαβε αρ. πρωτ. αφορά στον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα για τα ανωτέρω έτη προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν προσάυξηση περιουσίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21§4 του Ν. 4172/13 και 39 του Ν.4987/2022.

Σύμφωνα με την από Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ζητήθηκε η συνδρομή της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στον φορολογικό έλεγχο που διενεργούσε στην επιχείρηση και έδρα Συγκεκριμένα, η παραπάνω επιχείρηση προέβη σε μεταφορές χρηματικών ποσών, συνολικής αξίας 476.405,84€, από τις 12/10/2016 έως την 31/10/2017, προς τον προσφεύγοντα, σε λογαριασμούς του σε ελληνικές και ξένες τράπεζες. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της επιχείρησης ο προσφεύγων της παρέδωσε συλλογή που διέθετε, με σκοπό να πουληθεί μέσω δημοπρασιών που θα διεξήγαγε η ίδια.

Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αφού είχε στη διάθεσή του:

- Τη διαβιβασθείσα από πληροφοριακή έκθεση των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 - Την επεξεργασία των στοιχείων που προέκυψαν από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2019 και την αντιπαραβολή αυτών με τα δηλωθέντα εισοδήματα των υπό έλεγχο φορολογικών ετών,
 - Τα υποβληθέντα από τον προσφεύγοντα υπομνήματα με τις αιτιάσεις επί των διαπιστώσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα προς επίρρωση των αιτιάσεων αυτών, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην από έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 - Τις ισχύουσες διατάξεις του άρθ. 21 παρ. 3 & 4 του ν 4172/2013,
 - Τις απαντήσεις των αλλοδαπών φορολογικών αρχών της Κύπρου, της Ελβετίας και της Γερμανίας στο πλαίσιο αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών,
- διαπίστωσε μη αιτιολογημένη από φορολογημένη ή νομίμως αφορολόγητη πηγή ή αιτία προσάυξηση της περιουσίας κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Η διαπίστωση αυτή απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα για κάθε χρήση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ
2016	189.779,05
2017	453.560,60
2018	194.373,80
2019	4.150,00

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 ν. 4987/2022) μετά των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη 2016–2019. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων με το με αρ. πρωτ. υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, όμως δεν έγιναν αποδεκτές με αποτέλεσμα την έκδοση των υπό κρίση πράξεων.

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

- 1) Παραγραφή της αξίωσης της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016-2017.
- 2) Γνωστή πηγή και αιτία προέλευσης των πιστώσεων που διενεργήθηκαν από την εταιρεία δημοπρασιών με την επωνυμίακαι πλημμελής και αντιφατική κρίση του ελέγχου ως προς τις κρινόμενες πιστώσεις κατά παράβαση των άρ. 28 και 64 ΚΦΔ και του αρ. 17 ΚΔΔ.
- 3) Γνωστή πηγή και αιτία προέλευσης των πιστώσεων που διενεργήθηκαν από την εταιρεία δημοπρασιών με την επωνυμία
- 4) Γνωστή πηγή και αιτία προέλευσης των πιστώσεων που διενεργήθηκαν από τον

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται 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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 αποκρυσταλλωθεί 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 τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 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 τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων. Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

[...]

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, εν προκειμένω, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μερικός έλεγχος των δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος σε συνδυασμό με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016,2017,2018 και 2019 και διαπιστώθηκε μη αιτιολογημένη από φορολογημένη ή νομίμως αφορολόγητη πηγή ή αιτία προσαύξηση της περιουσίας κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ
2016	189.779,05
2017	453.560,60
2018	194.373,80
2019	4.150,00

Επειδή, στο πλαίσιο της έρευνας του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και προκειμένου να διερευνηθεί η μεταφορά χρηματικών ποσών, συνολικής αξίας 476.405,84€, για τα οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την πώληση που διέθετε, προς τραπεζικούς του λογαριασμούς στην αλλοδαπή το διάστημα από τις 01/01/2016 έως την 31/12/2019, διαβιβάστηκε στις, εντός πενταετίας από την λήξη του έτους υποβολής των δηλώσεων των φορολογικών ετών 2016 και 2017, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αίτημα με το οποίο ζητήθηκε η χορήγηση των αναλυτικών κινήσεων των λογαριασμών/ προϊόντων με IBAN του προσφεύγοντα, καθώς και των σχετικών βεβαιώσεων τόκων αλλοδαπής για το υπό έρευνα διάστημα (01/01/2016-31/12/2019) και στο οποίο αναφέρονται τα παρακάτω:

«Η Υπηρεσία μας με το Αριθ. Πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΜΠ Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ζήτησε από τον ελεγχόμενο, Κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων και των τραπεζικών λογαριασμών (ταμιευτηρίου, προθεσμίας, όψεως κλπ) που τηρούσε κατά τη χρονική περίοδο 1/1/16-31/12/19, στην αλλοδαπή (Ελβετία, Κύπρο, Ηνωμένο Βασίλειο, Γερμανία κ.α) ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα. Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε μερικώς στο ανωτέρω αίτημα της φορολογικής διοίκησης. Συγκεκριμένα προσκόμισε κίνηση των λογαριασμών του στις Ελβετικές Τράπεζες ως εξής :

1.Τράπεζα με αρ. Λογ. για τη χρονική περίοδο 05/12/16-28/2/2017.

Ο ελεγχόμενος δεν μας έδωσε την κίνηση του Μαρτίου του 2017. Όπως μας δήλωσε η ανωτέρω Τράπεζα έκλεισε οριστικά τον Μάρτιο του 2017 και το σύνολο των διαθεσίμων του μεταφέρθηκε σε λογ. στην

2. Τράπεζα με αρ. Λογ. για τις ημέρες 06/3/17 & 07/3/17 και για τη χρονική περίοδο 31/03/17-29/12/2017. Η εν λόγω τράπεζα έπαψε να υφίσταται στα μέσα του 2019(άλλαξε σε))

3. Τράπεζα με αρ. Λογ. για τη χρονική 01/01/19-31/12/19.

Για τον λογαριασμό του στην Τράπεζα με αρ. Λογ., μας δήλωσε ότι είναι ανενεργός από χρόνια. Προσκομίστηκε μια κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού για την ημερομηνία 29/06/2018.

Ερευνάται, η μεταφορά χρηματικών ποσών, συνολικής αξίας 476.405,84€, προς τον ελεγχόμενο, από τις 01/01/2016 έως την 31/12/2019, σε λογαριασμούς σε ελληνικές και ξένες τράπεζες. Τα ποσά αυτά, όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος προέρχονται από την πώληση, μίας συλλογής που διέθετε ο ίδιος.

Με το υπ'αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (Αρθ. 14 Ν.4174/2013), η Υπηρεσία μας ζήτησε από τον ελεγχόμενο, να προσκομίσει σχετικά στοιχεία για τα ανωτέρω όπως τις κινήσεις των λογαριασμών/ προϊόντων και σχετικές βεβαιώσεις τόκων αλλοδαπής για το υπό έρευνα διάστημα, δεδομένου ότι οι κινήσεις του πίνακα πρωτογενών καταθέσεων σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με τους λογαριασμούς του εξωτερικού. Ο ελεγχόμενος απάντησε τα εξής:

Σύμφωνα με το υπ'αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Υπόμνημα του, ο ελεγχόμενος προσκόμισε κίνηση των λογαριασμών του στις Τράπεζες της αλλοδαπής ως εξής :

1.Τράπεζα με αρ. Λογ., για τη χρονική περίοδο 05/12/16-28/2/2017. Ο ελεγχόμενος δεν μας έδωσε την κίνηση του Μαρτίου του 2017. Όπως μας δήλωσε η ανωτέρω Τράπεζα έκλεισε οριστικά τον Μάρτιο του 2017 και το σύνολο των διαθεσίμων του μεταφέρθηκε σε λογ. στην Για τον λογαριασμό αυτό δεν υφίστανται περαιτέρω στοιχεία καθώς έχει παρέλθει 5ετία από το κλείσίμό του.

2. Τράπεζα με αρ. Λογ. για τη χρονική περίοδο 06/3/17 & 07/3/17 και 31/03/17-29/12/2017.Η εν λόγω τράπεζα έπαψε να υφίσταται στα μέσα του 2019(άλλαξε σε))

3. Τράπεζα με αρ. Λογ. για τη χρονική 01/01/19-31/12/19.

4. Τράπεζα με αρ. Λογ. Για τον οποίο μας δήλωσε ότι είναι ανενεργός από χρόνια. Προσκομίστηκε μια κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού στις 29/06/2018.

Στο υπόμνημα του, ο ελεγχόμενος δεν ανέφερε και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για την γερμανική και την αγγλική τράπεζα.

Επειδή, οι εν λόγω πληροφορίες (κίνηση λογαριασμών και βεβαιώσεις τόκων για το υπό έρευνα διάστημα 01/01/2016-31/12/2019), είναι απαραίτητες για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα, παρακαλούμε όπως προβείτε σε αναζήτηση της Κίνησης των λογαριασμών, από 1/1/16 έως 31/12/19, με αριθμ. :

-
-
-
-
-
-
-

Επειδή, στις παρελήφθη η απάντηση στο ανωτέρω αίτημα, με αριθμό πρωτοκόλλου σύμφωνα με το οποίο οι αρχές της Ελβετίας πληροφόρησαν τη Φορολογική Αρχή ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία της ο προσφεύγων ήταν κάτοχος του λογαριασμού (που έκλεισε στις 8 Μαρτίου του 2017) από κοινού με τη σύζυγό του. Επίσης είχε το πληρεξούσιο του λογαριασμού(που έκλεισε στις 29 Νοεμβρίου του 2016) που κατείχε ο με τη Για τους ανωτέρω λογαριασμούς εστάλησαν οι κινήσεις.

Στις παρελήφθη η απάντηση με αριθμό πρωτοκόλλου σύμφωνα με την οποία η αρμόδια αρχή της Κύπρου απέστειλε πληροφορίες για τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα χωρίς ιδιαίτερες κινήσεις.

Στις παρελήφθη η απάντηση με αριθμό πρωτοκόλλου σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές αρχές της Γερμανίας απέστειλαν στοιχεία λογαριασμού χωρίς σημαντική κίνηση.

Από το Ηνωμένο Βασίλειο δεν ελήφθη απάντηση, καθώς προσκομίστηκαν τα στοιχεία από τον προσφεύγοντα τα οποία συμφωνούσαν με τα στοιχεία που παρελήφθησαν από τη ΔΗΛΕΔ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί η αξίωση της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016-2017. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η σχετική προθεσμία παραγραφής παρατείνεται δυσανάλογα και για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία της ημεδαπής, παραβιάζοντας την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος.

Επειδή, με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις για την υπό κρίση περίπτωση προκύπτει ότι:

α) Φορολογικά έτη 2016-2017

Δεν υπάρχει θέμα παραγραφής των φορολογικών ετών 2016-2017, καθώς η περίοδος παραγραφής παρατείνεται λόγω του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών προς αλλοδαπές φορολογικές αρχές σύμφωνα με το άρθρο 36 §2β του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση. Συγκεκριμένα, για το υπ' αριθ. πρωτ. αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές Αρχές ΕΛΒΕΤΙΑΣ – ΚΥΠΡΟΥ – ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ – ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ ελήφθησαν απαντήσεις στις από τις αρχές της Γερμανίας (αρ. πρωτ.), στις από τις αρχές της Ελβετίας (αρ. πρωτ.) και στις από τις αρχές της Κύπρου (αρ. πρωτ.) και σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 περ β' του ΚΦΔ όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2016, ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται κατά ένα έτος από την παραλαβή των πληροφοριών από τη Φορολογική Διοίκηση. Οι υπ' αριθ. προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα εκδόθηκαν στις κατόπιν των πληροφοριών που ζητήθηκαν από τις αλλοδαπές αρχές, ήτοι εντός ενός έτους από τον χρόνο ολοκλήρωσης της παραλαβής των εν λόγω απαντήσεων και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του χρόνου παραγραφής (ημερομηνία κοινοποίησης).

β) Φορολογικό έτος 2017

Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2017 δεν υπάρχει θέμα παραγραφής, καθώς το ποσό της διαφοράς του κύριου φόρου εισοδήματος που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανέρχεται σε 149.675,00€, υπερβαίνοντας τα όρια των 100.000,00€ που αναφέρονται στις προαναφερθείσες διατάξεις, με αποτέλεσμα η παραγραφή για το φορολογικό έτος 2017 να είναι 10ετής λόγω διαπίστωσης φοροδιαφυγής, σύμφωνα με το β' εδάφιο της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

Συνεπώς, με βάσει τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων φορολογικών ετών 2016 και 2017 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ειδικότερο ισχυρισμό ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο των πιστώσεων της ημεδαπής λεκτέο είναι ότι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τόσο οι ελεγχόμενες πιστώσεις ημεδαπής όσο και της αλλοδαπής προέρχονται από την ίδια πηγή, ήτοι τις εταιρείες δημοπρασιώνκαι και τον, συνεπώς έπρεπε να ελεγχθούν συνολικά, καθώς ο έλεγχος πριν τις απαντήσεις των αλλοδαπών αρχών δεν μπορούσε να εξετάσει ανεξάρτητα και να έχει ασφαλή κρίση για τους λογαριασμούς ημεδαπής. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, 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 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (ΚΔΔ), 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. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

[...]

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, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 474/1998 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Η έκθεση ελέγχου, ως δημόσιο έγγραφο, αποτελεί πλήρη απόδειξη για όλα όσα βεβαιώνονται σ αυτή ότι έγιναν από το συντάκτη της ή ενώπιόν του, ενώ περιεχόμενες στην ίδια έκθεση διαπιστώσεις, κρίσεις κ.λπ. εκτιμώνται ελεύθερα από το δικαστήριο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 3 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των

αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.

[...]

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:
«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:
«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022:
«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει

την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, με θέμα: “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2031/26-04-2023 με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ)»:

«4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος.

[...]

6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι γνωστή η πηγή και αιτία προέλευσης των παρακάτω πιστώσεων καθώς αφορούν εμβάσματα που διενήργησε η εταιρεία με την επωνυμίακαι προέρχονται από πώληση που διέθετε, μέσω δημοπρασιών που θα διεξήγαγε η ως άνω εταιρεία. Δηλαδή επικαλείται ότι οι πιστώσεις αυτές προέρχονται από πώληση περιουσιακών στοιχείων, το αντίτιμο των οποίων δεν αποτελεί εισόδημα κατά τις πηγές εισοδήματος του άρθρου 7 του ΚΦΕ και καταχωρείται στον κωδικό 781 της οικείας φορολογικής δήλωσης.

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασ μού	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗ Σ	Απολογία Συναλλαγής	ΑΙΤΙΟΛΟ ΓΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟ ΓΟΥΜΕΝ ΟΥ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΑΙΤΙΑΣ & ΩΣ
14				30.000,00	.....	.....	.....	30.000,00
20				27.231,43	.....	.....	.....	27.231,43
19				16.902,80	.....	.....	.....	16.902,80
							ΣΥΝΟΛΟ 2016	74.134,23
22				5.667,74	.....	.....	.....	5.667,74
23				50.000,00	.....	.....	.....	50.000,00
24				35.000,00	.....	.....	.....	35.000,00
25				10.000,00	.....	.....	.....	10.000,00
26								29.955,00
27								26.955,00
29								2.955,00
30								29.955,00

31				50.000,00				50.000,00
37				29.955,00				29.955,00
38				29.955,00				29.955,00
40				29.955,00				29.955,00
43				29.955,00				29.955,00
45				29.955,00				29.955,00
48				25.055,00				25.055,00
							ΣΥΝΟΛΟ 2017	415.317,74

Επειδή, ομοίως, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι γνωστή η πηγή και αιτία προέλευσης των παρακάτω πιστώσεων που διενεργήθηκαν από την εταιρεία δημοπρασιών με την επωνυμία

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	Απολογία Συναλλαγής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ Η ΦΟΡΟΛΟΓΟΥ ΜΕΝΟΥ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΩΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ & ΑΙΤΙΑΣ
28								12.326,14
33								6.351,67
34								3.391,70
41								3.199,98
42								2.016,96
44								1.464,61
46								936,05
47								1.863,95
							ΣΥΝΟΛΟ	31.551,06

Επειδή, για να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, ο προσφεύγων προσκομίζει τόσο στον έλεγχο, όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείαςμε ΑΦΜ (εντολοδόχος) και του ιδίου (εντολέας), που φέρεται να έχει συνταχθεί στις Σύμφωνα με το περιεχόμενο του συμφωνητικού ο εντολέας έχει στην κατοχή τουπου έχει αποκτήσει από οικογενειακές παρακαταθήκες και προσωπική ενασχόληση, το σύνολο της οποίας παραδίδει στην εντολοδόχο, για να διατεθεί/πωληθεί σε δημοπρασίες με ελάχιστο ποσό αποπληρωμής στις 460.000,00€ και ανώτερο τις 550.000,00€ και περιοδικές καταβολές αναλόγως της πορείας των δημοπρασιών μειωμένο με το ποσό της προμήθειας και ΦΠΑ. Από το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης κινητών δεν προκύπτει βέβαιη ημερομηνία.

Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης η επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα αντίγραφο του «Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταβίβασης κινητών». Στο πλαίσιο του ελέγχου η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέστειλε αίτημα παροχής πληροφοριών α) στον προσφεύγοντα, ο οποίος ανταποκρινόμενος, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μεταξύ άλλων και το από συμφωνητικό, καθώς και β) προς την ζητώντας οποιοδήποτε έγγραφο είχαν σχετικό με την τεκμηρίωση των τραπεζικών εμβασμάτων. Η με το με αριθ. πρωτ. έγγραφό της απέστειλε το από «Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταβίβασης κινητών», όπου μεταξύ άλλων αναφέρει ότι τα αντισυμβαλλόμενα μέρη, ήτοι ο πωλητής (προσφεύγων), έχει στην κατοχή του μεγάλη συλλογή γραμματοσήμων και νομισμάτων, το μεγαλύτερο μέρος της οποίας μεταβιβάζει στον αγοραστή, ήτοι την επιχείρηση εκπροσωπούμενη από τον έναντι του ποσού των 710.000,00€, καταβάλλοντας κατά την ημέρα σύνταξης του συμφωνητικού το ποσό των 120.000,00€ (χωρίς να αναφέρει με ποιόν τρόπο, μετρητά , επιταγή, τραπεζική κατάθεση κλπ), ενώ το υπόλοιπο τίμημα συμφωνήθηκε να καταβληθεί σε εύλογο χρονικό διάστημα σε τραπεζικούς λογαριασμούς ή μετρητά του πωλητή, λαμβάνοντας τις αντίστοιχες αποδείξεις εξόφλησης κάθε φορά. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συμφωνητικό στηνκατατέθηκε εκ παραδρομής, τελικά ακυρώθηκε και δεν ίσχυσε, διότι υπήρξε μερική επανεκτίμηση της αξίας κάποιων αντικειμένων, ένα μικρό μέρος της συλλογής ο ίδιος αποφάσισε να το διαθέσει σε άλλη εταιρεία δημοπράτησης, κάποια αντικείμενα τα κράτησε λόγω συναισθηματικής αξίας και τέλος προτίμησε την μη άμεση καταβολή μέρους μετρητών και την καταβολή του συνόλου διατραπεζικά.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει η ύπαρξη δύο Ιδιωτικών συμφωνητικών που συντάχθηκαν και υπογράφηκαν στις, μεταξύ των ίδιων αντισυμβαλλόμενων μερών που έχουν ως αντικείμενο συνδιαλλαγής του προσφεύγοντα, στα οποία ωστόσο αναφέρονται διαφορετικά ποσά.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκε πρωτόκολλο παράδοσης παραλαβής με αναλυτική περιγραφή των ειδών της παραδοθείσας συλλογής μεταξύ της επιχείρησηςκαι του προσφεύγοντα, ή κάποια κατάσταση με τα είδη που περιείχε η συλλογή ή κάποιο έγγραφο για την εκτίμηση της συλλογής. Αντί αυτού προσκομίστηκαν από την ως άνω εταιρεία Δελτία μη Τιμολογηθέντων αποθεμάτων, επί των οποίων γίνεται καταγραφή πλήθους συλλεκτικών αντικειμένων (.....) με αποθέτη τον προσφεύγοντα. Τα εν λόγω Δελτία μη Τιμολογηθέντων αποθεμάτων εκδίδονταν πριν τη θέση σε δημοπρασία των αναγραφόμενων σε αυτά αντικειμένων, προκειμένου να αποδοθεί σε κάθε αντικείμενο που επρόκειτο να δημοπρατηθεί, ο κωδικός αριθμός και ο αριθμός λαχνού του.

Η δεν απέδειξε ότι στα Δελτία μη Τιμολογηθέντων Αποθεμάτων που προσκόμισε, έχει καταγράψει το σύνολο των αντικειμένων της συλλογής που παρέλαβε από τον προσφεύγοντα και δεν προέκυψε η καταχώριση των εν λόγω αντικειμένων στα Λογιστικά Αρχεία Ιδιοκτητών Αποθεμάτων (βιβλίο απογραφής) της.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την κατοχή της εν λόγω συλλογής καθώς, αφενός τα τιμολόγια αγοράςπου έθεσε στη διάθεση του ελέγχου και της Υπηρεσίας μας δεν αποδεικνύουν την κατοχή αυτών των νομισμάτων μέχρι την ημέρα παράδοσης της συλλογής προς δημοπράτηση, ούτε ανταποκρίνονται στην εκτιμώμενη αξία της συλλογής, και αφετέρου ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει δήλωση κληρονομιάς για να αποδείξει ότι κληρονόμησε συλλογέςαπό τον πατέρα του, όπως ισχυρίζεται. Από την προσκομισθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς δεν προκύπτει αριθμός καταχώρισης, υπογραφή και σφραγίδα του υπαλλήλου

της αρμόδιας υπηρεσίας που την παρέλαβε και ούτε γίνεται αναλυτική περιγραφή της συλλογήςπου κληρονομήθηκαν από τον προσφεύγοντα ώστε να είναι δυνατή η συσχέτιση τους με τα αντικείμενα που δημοπρατήθηκαν. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παραστατικά αγοράς για τα γραμματόσημα και αναλυτική περιγραφή των ειδών της συλλογής και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στον κωδικό 723 «Για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 10.000 ευρώ» δεν δηλώνει ποσά δαπάνης για τις επικαλούμενες αγορές.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι είναι γνωστή η πηγή και αιτία προέλευσης των κρινόμενων πιστώσεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι με βάση τα ανωτέρω και ως εκ τούτου ορθώς και νομίμως κρίθηκε ότι αποτελούν μη αιτιολογημένη από φορολογημένη ή νομίμως αφορολόγητη πηγή ή αιτία προσαύξηση της περιουσίας του κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή και αιτία προέλευσης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς προσκομίζει εκκαθαρίσεις τις οποίες έλαβε από τις εταιρείες το διάστημα από 22-12-2016 έως 6-11-2018 κατά την δημοπράτηση συλλογής του. Ισχυρίζεται ότι οι ως άνω εταιρείες που θα δημοπρατούσαν την συλλογή του θα του απέδιδαν με περιοδικές τραπεζικές καταβολές το αντίτιμο ανάλογα με την ρευστότητά της και την πορεία των πωλήσεων.

Παρόλα αυτά από την επισκόπηση των συγκεκριμένων εκκαθαρίσεων σε σχέση με τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα το ίδιο διάστημα διαπιστώθηκαν διαφορές, γεγονός που καθιστά τους ισχυρισμούς του αναπόδεικτους.

Επειδή, και στην περίπτωση που ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από πώληση περιουσιακών στοιχείων (.....) μέσω δημοπρασιών από τις ανωτέρω εταιρείες ήθελε γίνει δεκτός, οι ελεγχόμενες πιστώσεις δεν δύναται να είναι αφορολόγητες και το αντίτιμο να καταχωρείται στον κωδ. 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθώς από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 - 2019, πραγματοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη του κέρδους. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 και 3 του ΚΦΕ και την Ε. 2031/2023 και φορολογείται με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του ΚΦΕ.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται πλημμέλειες του ελέγχου και ότι οι διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής βρίσκονται σε ευθεία αντίθεση με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης αναφορικά με τον έλεγχο που διενήργησε στην επιχείρηση με την επωνυμία , ωστόσο από την πλευρά του και έχοντας το βάρος της απόδειξης, βάσει του άρθρου 65 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τεκμηριωμένα οι ισχυρισμοί του.

Επειδή, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης πραγματοποίησε έλεγχο στα λογιστικά αρχεία της εταιρείας , προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή από την εταιρεία των διατάξεων του ν 2859/00 για τα έτη 2017 και 2018. Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο που προβλέπεται από την παρ. 8 του άρθρου 45

του ν. 2859/2000 και όφειλε να επιβαρύνει και να αποδώσει ΦΠΑ στις πωλήσεις που πραγματοποίησε. Ενώ ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής και από ΤΟ 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα των φορολογικών ετών 2016-2019 διενεργήθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν 4172/2013.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

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

«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 174/2018 Απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 8):

«8. Επειδή, με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, σύμφωνα με την οποία, προς αποδοχή του νομικού χαρακτηρισμού των ανωτέρω σχέσεων ως δανείων, απαιτείται **έγγραφο συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία** (αναφορικά με αμφότερες τις καταθέσεις και) καθώς και η κρίση της ότι το ποσό του χορηγηθέντος προς τον δανείου **δεν περιελήφθη στη φορολογική δήλωση του αναιρεσείοντος ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ του Κ.Φ.Ε.** εξηνέχθησαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι α) κατ' άρθρα 158 και 806 επ. ΑΚ, για τη σύμβαση του δανείου δεν απαιτείται έγγραφος τύπος, πολύ περισσότερο σε επίπεδο φιλικών και οικογενειακών σχέσεων, β) κατά την ΠΟΛ 1033/2013 ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χορήγησης δανείου, δυνάμενο να αποδειχθεί με ένορκη βεβαίωση του οφειλέτη, γ) κατά την ΠΟΛ 1095/2011 το δάνειο αναγνωρίζεται ως νόμιμη αιτία προέλευσης των ελεγχόμενων ποσών και επί μη καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα οποία καταλογίζονται από τον έλεγχο, δ) η οικονομική δυνατότητα του αναιρεσείοντος να χορηγήσει δάνειο ήταν αναμφισβήτητη, με αποτέλεσμα να παρέλκει το εάν αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος ως στοιχείο τεκμηρίου, τέλος ε) η αναγνώριση της ύπαρξης άτυπου δανείου συνεπάγεται ότι δεν θεμελιώνεται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι αναφορικά με τον χαρακτηρισμό επιστροφής άτοκου δανείου ως δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και ως αιτίας επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997 δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το "πότε και πώς στοιχειοθετείται μια τέτοια περίπτωση". Με τον λόγο, όμως, αυτόν πλήττεται η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και συγκεκριμένα αμφισβητείται η ορθότητα της κρίσης του δικάσαντος διοικητικού εφετείου όσον αφορά την εκτίμηση των αποδείξεων και την ουσία της υπόθεσης και ειδικότερα της, ύστερα από συνεκτίμηση των προαναφερθέντων στοιχείων, κρίσης αυτού ότι δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω ότι οι ένδικες καταθέσεις αφορούσαν σε εξόφληση συμβάσεων δανείων, η σύναψη των οποίων δεν προέκυπτε ούτε από δήλωσή τους στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος (για τον) και της συζύγου του (για την) ούτε από έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ενόψει και των γενομένων δεκτών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψη 13 αυτής) περί της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών όχι ως στοιχείου κύρους αλλά ως

στοιχείου που επηρεάζει την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων. Συνεπώς, ο τρίτος λόγος αναίρεσής είναι απορριπτός ως απαράδεκτος.»

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος για τις κάτωθι πιστώσεις δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για πιστώσεις γνωστής πηγής και αιτίας που διενεργήθηκαν από τονκαι αφορούν επιστροφή δανείου και έκρινε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ΚΦΕ που φορολογείται βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 του ΚΦΕ με συντελεστή 33%. Τα αναλυτικά τα στοιχεία των εν λόγω πιστώσεων είναι τα κάτωθι:

Α/Α	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	Απολογία Συναλλαγής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΩΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ & ΑΙΤΙΑΣ
13								9.200,00
15								20.000,00
16								25.000,00
17								10.000,00
							ΣΥΝΟΛΟ 2016	64.200,00
32								2.232,00
35								3.599,80
39								860,00
						ΣΥΝΟΛΟ 2017		6.691,80
49								114.500,00
50								36.000,00
51								40.000,00
						ΣΥΝΟΛΟ 2018		190.500,00

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγων επαναλαμβάνει τον ως άνω ισχυρισμό του ότι οι εν λόγω πιστώσεις είναι γνωστής πηγής και αιτίας που διενεργήθηκαν από τον και αφορούν επιστροφή δανείου και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του, ο προσκόμισε τα ίδια έγγραφα/ δικαιολογητικά που είχε προσκομίσει και στον έλεγχο. Ειδικότερα προσκόμισε πλήθος τραπεζικών παραστατικών (σχετ.12) από τα οποία φέρεται να εξοφλεί υποχρεώσεις του, το από Συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης ύψους 120.000,00€ μεταξύ του προσφεύγοντος, του και της εταιρείας (σχετ.13), το από Συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ των ιδίων έως του ποσού των 120.000,00€ (σχετ. 14), το από Συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης ύψους 50.000,00€ μεταξύ του προσφεύγοντος και του (σχετ.16), το με αρ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών αξίας 88.000,00€ (σχετ. 17β), το με αρ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου αξίας 358.080,00€ (σχετ. 15) καθώς και το πληρεξούσιο έγγραφο της εταιρείας προς τον προσφεύγοντα (σχετ.17α).

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, από τα ως άνω συμφωνητικά ταμειακής διευκόλυνσης ο έλεγχος έκανε δεκτό το από Συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης ύψους 120.000,00€ μεταξύ του προσφεύγοντος, του και της εταιρείας (σχετ.13), και δικαιολόγησε τις με α/α: 2, 7, 8, 10, 11, 12, 22, 23 (μερικώς) ελεγχόμενες πιστώσεις έτους 2016 (σελ.47-50 έκθεσης ελέγχου) συνολικού ποσού 120.000,00€, ενώ τα λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα τα απέρριψε.

Επειδή, σχετικά με τα λοιπά προσκομιζόμενα έγγραφα και τους ειδικότερους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφέρουμε τα εξής:

Ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει την αρχική χορήγηση των εν λόγω δανείων δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά χρημάτων από τους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του προς τραπεζικούς λογαριασμούς του Ασημακόπουλου, ώστε να προκύπτει η βέβαιη ημερομηνία της χορήγησης του δανείου, αλλά προσκόμισε πλήθος τραπεζικών παραστατικών e-banking ετών 2016 – 2018 που επικαλείται ότι είναι συνολικής αξίας 200.000€ (που αφορούν κυρίως πληρωμέςενοικίων που πραγματοποιήθηκαν κυρίως από τον ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό του με IBAN), βάσει των οποίων ισχυρίζεται ότι εξοφλούσε υποχρεώσεις του Ωστόσο τα εν λόγω παραστατικά είτε δεν συσχετίζονται με κανένα τρόπο με τον (παραστατικά αξίας 32.412€) είτε απλά αναγράφεται στο πεδίο πληροφορίες για το δικαιούχο (πεδίο που συμπληρώνεται από το δικαιούχο του λογαριασμού που διενεργεί τη συναλλαγή και όχι από την τράπεζα) το όνομα (παραστατικά αξίας 114.000€). Συνεπώς, ως την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει αποδειχθεί με κατάλληλα τραπεζικά παραστατικά η αρχική χορήγηση του εν λόγω δανείου.

Με το από Συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ του προσφεύγοντος (δανειστής), του(δανειολήπτης) και της εταιρείας (εγγυητής) (που φέρει βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής από το Α.Τ. Συντάγματος μόνο του), ο προσφεύγων επικαλείται ότι συμφωνήθηκε μεταξύ τους άλλος ένας νέος κύκλος διευκόλυνσης που δεν θα υπερέβαινε το ποσό των 120.000€ και ότι ο Δανειολήπτης (.....) θα επέστρεφε το εν λόγω ποσό με τη ρευστοποίηση περιουσιακού στοιχείου του εγγυητή στην Προς επίρρωσή του ισχυρισμού του προσκομίζει το με αρ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου αξίας 358.080,00€ (σχετ. 15) και επικαλείται ότι από την εν λόγω πώληση αιτιολογείται η με α/α 49 ελεγχόμενη πίστωση ύψους 114.500€ από την τράπεζα Ωστόσο, οι εν λόγω ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί και η πίστωση με α/α 49 παραμένει αδικαιολόγητη καθώς αφενός όπως αναφέρθηκε ο προσφεύγων δεν προσκομίζει παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η αρχική χορήγηση του νέου δανείου των 120.000€ (πέραν του αρχικού δανείου που έχει ήδη δεχτεί ο έλεγχος και έχει δικαιολογήσει αντίστοιχες πιστώσεις) και αφετέρου από το προσκομιζόμενο συμβόλαιο και από τον αναγραφόμενο σε αυτό τρόπο εξόφλησης του τιμήματος (έκδοση επιταγών από τράπεζες της ημεδαπής) δεν προκύπτει η συσχέτιση με την ελεγχόμενη πίστωση σε τράπεζα της Ελβετίας.

Με το από Συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ του προσφεύγοντος (δανειστής), και του(δανειολήπτης) (που φέρει βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής από το ΚΕΠ Δήμου Αθηναίων), ο προσφεύγων επικαλείται ότι συμφωνήθηκε μεταξύ τους νέα διευκόλυνση ύψους 50.000€ και ότι ο Δανειολήπτης θα επέστρεφε το εν λόγω ποσό με τη ρευστοποίηση περιουσιακού στοιχείου της εταιρείας με την επωνυμία Προς επίρρωσή του ισχυρισμού του προσκομίζει το με αρ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών αξίας 88.000,00€

(σχετ. 17β), και επικαλείται ότι από την εν λόγω πώληση αιτιολογούνται οι με α/α 50 και 51 ελεγχόμενες πιστώσεις συνολικού ύψους 76.000€ από την τράπεζα Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός και οι πιστώσεις παραμένουν αδικαιολόγητες καθώς αφενός όπως αναφέρθηκε ο προσφεύγων δεν προσκομίζει παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η αρχική χορήγηση του νέου δανείου των 50.000 (πέραν των 120.000€ που έχει ήδη δικαιολογήσει ο έλεγχος αντίστοιχες πιστώσεις) και αφετέρου δεν προσκομίζει νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει ότι η εταιρεία με την επωνυμία είναι συμφερόντων του δανειολήπτη.

Επειδή, πέρα των ως άνω, πρέπει να αναφερθεί ότι από το σώμα των από και ιδιωτικών συμφωνητικών ταμειακής διευκόλυνσης προκύπτει ότι τα συμφωνητικά συντάχθηκαν μεταγενέστερα των επικαλούμενων αρχικών χορηγήσεων χωρίς να αναγράφεται με σαφήνεια (γίνονται μόνο αόριστες αναφορές) ούτε ο χρόνος ούτε ο τρόπος (μέσω τραπεζής, με μετρητά, με εξόφληση υποχρεώσεων του δανειολήπτη) με τον οποίο ο δανειστής (προσφεύγων) θα κατέβαλε το συμφωνηθέν ποσό στον δανειστή (.....) αλλά ούτε και το ακριβές ύψος του ποσού που τελικά δόθηκε, συνεπώς να επηρεάζεται το κύρος και η αποδεικτική βαρύτητα των εν λόγω εγγράφων και να μην αποδεικνύεται η αρχική χορήγηση των εν λόγω δανείων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος (περί χορήγησης δανείων / ταμειακή διευκόλυνση προς τον, τα φορολογικά έτη 2016- 2018 δεν αποδεικνύεται ούτε από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος και του δανειολήπτη των εν λόγω ετών, καθώς δεν έχουν δηλωθεί ποσά στον κωδ. 759 (δαπάνη που καταβάλατε για τη χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε), που αποτελούν τεκμήριο κατ' άρθρο 32 του ΚΦΕ και στον κωδ. 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια , δωρεές κτλ), αντίστοιχα.

Επειδή, βάσει των ως άνω α) δεν προσκομίζονται τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η καταβολή/κατάθεση των χορηγηθέντων ποσών δανείων σε λογαριασμό του δανειολήπτη, ούτε και αποδεικνύεται η χορήγηση δανείου από άλλα στοιχεία, β) τα επίμαχα ποσά δεν έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος και του δανειολήπτη, και γ) οι ελεγχόμενες πιστώσεις δεν συσχετίζονται με τα προσκομιζόμενα λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2016

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	62.627,09 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	31.313,55 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	15.695,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	109.636,51 €

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	149.675,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	74.837,50 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	41.597,89 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	266.110,39 €
----------------------------	---------------------

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	64.143,35 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	32.071,68 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	16.686,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.901,25 €

Φορολογικό έτος 2019

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	1.369,50 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	684,75 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	225,42 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.279,67 €

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

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.