



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 8.4.2025

Αριθμός απόφασης: 960

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. 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)».

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 κατάθεσης **13.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά

- Της υπ' αριθ. / **14.11.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2016,

- Της υπ' αριθ. / **14.11.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2017,

- Της υπ' αριθ. /14.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ,
- 5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
- 7. Το αρ. /18.3.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα.
- 8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό /14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 164.505,22 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 82.252,61 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 45.775,63 €.

Με τη με αριθμό /14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 196.126,39 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 98.063,20 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 55.254,05 €.

Με τη με αριθμό /14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 114.422,38 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 57.211,19 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 31.280,36 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 14.11.2024 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, που συντάχθηκε βάσει των αρ. /2024 εντολών ελέγχου, συνεπεία της από 23.9.2024 πορισματικής έκθεσης της ΔΕΟΕ (αρ. πρωτ. ΚΕΦΟΜΕΠ /30.9.2024). Ο προσφεύγων είχε κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα την εγκατάσταση και εμπορία ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν ανατιολόγητες πιστώσεις συνολικού ύψους 506.241,13 € στο φορολογικό έτος 2016, 598.024,57 € στο φορολογικό έτος 2017 και 346.734,45 € στο φορολογικό έτος 2018 που καταλογίστηκαν ως προσάυξηση περιουσίας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθώς δεν γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το σύνολο των πιστώσεων που ελέγχθηκαν.

2. Πλημμελής αιτιολογία. Ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ υιοθέτησε ακρίτως αποτελέσματα του ελέγχου της ΔΕΟΕ. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας. Οι καταλογισθείσες πιστώσεις ετών 2016 και 2017 προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Όσον αφορά το 2018, α) πιστώσεις συνολικού ύψους 5.986,21 € προέχονται από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις της εταιρείας στην οποία συμμετέχει, β) πιστώσεις συνολικού ύψους 9.750,00 € αποτελούν επιστροφή από τον πατέρα του χρηματικών διευκολύνσεων, γ) η από 15.6.18 πίστωση ύψους 2.241,14 € αφορά έμβασμα αλλοδαπής επίρησης λόγω επιστροφής εμπορευμάτων προς την εν λόγω επιχείρηση, δ) πιστώσεις συνολικού ύψους 600,00 € επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων από τον φίλο του, ε) πιστώσεις συνολικού ύψους 53.100,00 € προέχονται από οφειλές της εταιρείας στην οποία συμμετέχει προς την ατομική του επιχείρηση έναντι εκδοθέντων προς αυτή τιμολογίων, στ) πιστώσεις συνολικού ύψους 24.000,00 € προέχονται από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις σε μετρητά της εταιρείας στην οποία συμμετέχει, ζ) πιστώσεις συνολικού ύψους 291.256,60 € αφορούν καταθέσεις επιταγών και προέχονται από διευκολύνσεις – προς τρίτους - προεξόφλησης επιταγών με μέγιστη ωφέλεια για τον ίδιο που δεν ξεπερνούσε το 1% της αξίας της εκάστοτε επιταγής, και η) η από 22.8.2018 πίστωση ύψους 5.000,00 € αφορά εξόφληση οφειλής έτους 2016 από πελάτη της ατομικής του επιχείρησης. Συνολικά, οι καταλογισθείσες πιστώσεις του έτους 2018 εσφαλμένα κρίθηκαν ως μη αιτιολογημένες. Όσον αφορά τα έτη 2016 και 2017, εσφαλμένα η έκρινε τις υπό κρίση πιστώσεις ως μη αιτιολογημένες βάσει των οποίων η διαφορά του φόρου υπερβαίνει το όριο των 100.000,00 € των διατάξεων περί παραγραφής στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Σε κάθε περίπτωση οι καταλογισθείσες πιστώσεις ετών 2016 και 2017, ως προερχόμενες από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, έπρεπε να προστεθούν από τον έλεγχο με τη μορφή λογιστικών διαφορών και να συμψηφιστούν με τις δηλωθείσες ζημιές των εν λόγω ετών και δεν θα προέκυπτε διαφορά για καταλογισμό.

3. Παραγραφή των ετών 2016 και 2017. Εσφαλμένα η επεδίωξε να θεμελιώσει την συνδρομή των προϋποθέσεων διάπραξης φοροδιαφυγής και εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι η παραγραφή είναι δεκαετής.

4. Αυθαίρετα ο έλεγχος αφαίρεσε από το σύνολο των τραπεζικών πιστώσεων όσες πιστώσεις θεώρησε ότι αποτελούσαν εμπορικές συναλλαγές παρότι δεν είχαν διασταυρωθεί με αντίστοιχα τιμολόγια/αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Με την παρούσα προσφυγή προσκομίστηκαν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην με αρ...../..... (2016-2017), στην Τράπεζα με αρ. GR.....(2016-2017) και με αρ. (2016-2018)

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων υπέβαλε το αρ. /18.3.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο ζητάει την αποδοχή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, καθώς και παράταση έκδοσης απόφασης κατά 30 ημέρες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 προκειμένου να υπάρξει χρόνος για την υπηρεσία μας να εξετάσει την προσφυγή, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ήταν ετερόρρυθμος εταίρος σε ποσοστό 30% σε δύο εταιρείες δικαιοδόχους της, την (ΑΦΜ) και την (ΑΦΜ) και, λόγω των capital controls, είχε αναλάβει την υποχρέωση να καταθέτει τις εισπράξεις των εν λόγω εταιρειών στους προσωπικούς του λογαριασμούς σε μετρητά και στη συνέχεια τα μετέφερε στην Παραθέτει προς τούτο πίνακες με συνολικά ποσά ανά λογαριασμό (.....) και ανά έτος (2016-2018) που ισχυρίζεται ότι κατέθεσε σε μετρητά στους εν λόγω ατομικούς του λογαριασμούς, καθώς και πίνακες με συνολικά ποσά ανά λογαριασμό (.....,,,,) και ανά έτος (2016-2018) που ισχυρίζεται ότι μετέφερε από τους ατομικούς του λογαριασμούς στην

2. Δεν προκύπτει ότι ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο μεταφορές πιστώσεων μεταξύ των λογαριασμών του, ήτοι μεταφορές από τον λογαριασμό της στον της ποσών ύψους 574.564,58 € το 2016, 574.464,57 € το 2017, 574.000,00 € το 2018, μεταφορά από τον λογαριασμό..... της στον της ποσού ύψους 22.030,00 €, μεταφορά από την στον λογαριασμό της ποσού ύψους 4.000,00 € το 2016, και μεταφορά από την στον λογαριασμό της ποσού ύψους 2.900,00 € το 2016.

Με το εν λόγω υπόμνημα προσκομίστηκαν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος GR..... στην στην και στην

Επειδή, στο άρθρο 72 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97).

5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση,Με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύνανται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η παρούσα απόφαση εκδίδεται σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, μετά την εξέταση του συνόλου των ισχυρισμών και στοιχείων της προσφυγής και του ανωτέρω υπομνήματος, εντός της προθεσμίας των εκατόν είκοσι ημέρων από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 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 υπο λογισμό 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....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 5104/2024: «1. Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής «Υπηρεσία») και από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, εφόσον είναι μείζονος σημασίας ή προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής, διενεργείται έλεγχος κατ` απόλυτη προτεραιότητα. Κατά παρέκκλιση του άρθρου 33, η Φορολογική Διοίκηση, μέσα σε έναν (1) μήνα από τη διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας, των σχετικών εγγράφων και των προσκομισθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχείων, κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο αντίγραφο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα της έρευνας και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, βάσει της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και να διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με αυτόν μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

3. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, μετά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 2. Το εν λόγω διάστημα δύναται να παρατείνεται αιτιολογημένα για έναν (1) επιπλέον μήνα ανάλογα με την πολυπλοκότητα της υπόθεσης, κατόπιν έγγραφης ενημέρωσης προς την Υπηρεσία.

4. Αν μέσα στην προθεσμία των είκοσι (20) ημερών της παρ. 2, ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, η τελευταία δύναται να τα διαβιβάσει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση. Η Υπηρεσία υποχρεούται να αποστείλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης εγγράφως τις απόψεις της επί των νέων αυτών στοιχείων μέσα σε έναν (1) μήνα από την ημερομηνία λήψης του φακέλου. Εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει εμπρόθεσμα νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ο χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της διαδικασίας που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο και δεύτερο δεν προσμετράται στην αναφερόμενη στην παρ. 3 προθεσμία των τριών (3) μηνών για την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου. Η προθεσμία πάντως αυτή σε καμία περίπτωση δεν υπερβαίνει συνολικά τους τέσσερις (4) ή, κατόπιν αιτιολογημένης παράτασης, τους πέντε (5) μήνες από τη λήψη των νέων στοιχείων από τη Φορολογική Διοίκηση.

5. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση και η οποία περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4987/2022: «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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3α του ν. 4987/2022 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019, ορίζονται τα εξής: «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: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) 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 στο οποίο αφορούν.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ν. 4987/2022 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων':

«...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.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «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 το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29

του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά..... 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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 [...]

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

5.1. [...] 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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.6. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος από το ΚΕΦΟΜΕΠ και βάσει της από 23/09/2024 Πορισματικής Έκθεσης της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), προέκυψαν στα υπό κρίση φορολογικά έτη ανατιολόγητες πιστώσεις συνολικού ύψους 506.241.13 € στο φορολογικό έτος 2016, 598.024,57 € στο φορολογικό έτος 2017 και 346.734,45 € στο φορολογικό έτος 2018 που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, βάσει της από 23/09/2024 Πορισματικής Έκθεσης, το ΚΕΦΟΜΕΠ εφαρμόζοντας τα όσα ορίζονται στο άρθρο 34 του ν. 5104/2024 κοινοποίησε ψηφιακά στις 15/10/2024 με ανάρτηση στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης αντίγραφο αυτής, το υπ' αριθ./15-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα της έρευνας και τους υπ' αριθ./15-10-2024, 213/5128063/15-10-2024 και/15-10-2024 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα. Με την διαδικασία αυτή παρασχέθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να προσκομίσει στοιχεία και να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ωστόσο, μετά την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, ο προσφεύγων δεν προέβαλε νέους ισχυρισμούς επί των αδιευκρίνιστων πιστώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών ούτε προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αυτά κοινοποιήθηκαν με το υπ' αριθ./15-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του ν. 5104/2024, δεν μεταβλήθηκαν.

Επειδή, οι υπό κρίση ανατιολόγητες πιστώσεις προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, αφού ελήφθησαν υπόψη οι καταθέσεις που αντιστοιχούν σε μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, οι καταθέσεις που αντιστοιχούν σε εκταμίευση δανείων, οι συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογούμενου, οι συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις, και οι καταθέσεις ποσών για τις οποίες προκύπτει άμεσα η πηγή προέλευσης τους, καθώς και η φορολόγηση τους. Βάσει των ανωτέρω, και αφού ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του προσφεύγοντος, καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας ανατιολόγητες πιστώσεις συνολικού ύψους 506.241.13 € στο φορολογικό έτος 2016, 598.024,57 € στο φορολογικό έτος 2017 και 346.734,45 € στο φορολογικό έτος 2018.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί καταλογισθεισών πιστώσεων που αφορούν συμψηφιστικές κινήσεις και μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών του.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ισχυρισμός περί παραγραφής των φορολογικών ετών 2016 και 2017. Ωστόσο, βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου στο φορολογικό έτος 2016 προέκυψε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 164.505,22 € και στο φορολογικό έτος 2017 διαφορά κυρίου φόρου ύψους 196.126,39 €, ήτοι άνω του ορίου των

100.000,00 € των διατάξεων περί φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ.27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής, και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής των φορολογικών ετών 2016 και 2017 είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, με τον δεύτερο λόγο της παρούσας προσφυγής προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι οι καταλογισθείσες πιστώσεις ετών 2016 και 2017 προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ελήφθησαν υπόψη στο σύνολό τους για τον καταλογισμό των υπό κρίση ανατιολόγητων πιστώσεων.

	2016	2017
(Α) Σύνολο πρωτογενών πιστώσεων αιτιολογημένων και μη	2.368.453,35	2.734.297,95
(Β) Πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που αρχικώς χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως μη αιτιολογημένες	791.912,00	796.523,00
(Γ) Συνολικά δηλωθέντα έσοδα ατομικής επιχ. (με ΦΠΑ)	1.862.212,22	2.136.273,38
(Δ) Πιστώσεις εκ του συνόλου των πιστώσεων (Α) που από τον έλεγχο αναγνωρίστηκαν ότι αποτελούν εισπράξεις επιχ. Δραστηριότητας μέσω τραπεζικού συστήματος	1.576.541,35	1.937.774,95
(Ε) Εισπράξεις από την άσκηση επιχειρηματικής ιδιότητας σε μετρητά (Γ-Δ) (Πιστώσεις που αφορούν καταθέσεις μετρητών που ο έλεγχος δέχτηκε μετά το υπόμνημα ότι είναι εισπράξεις της ατομικής επιχ.)	285.670,87	198.498,43
(ΣΤ) Τελικός καταλογισμός αφού λήφθηκαν υπόψη ακαθάριστα έσοδα ατομικής (Β-Ε) ή (Α-Γ)	506.241,13	598.024,57

Ειδικότερα, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τα δηλωθέντα έσοδα των 1.505.292,35 € για την χρήση 2016, αντιστοιχούν 356.919,87 ευρώ για ΦΠΑ. Το άθροισμα των δυο ποσών αυτών (1.505.292,35 + 356.919,87) ήτοι 1.862.212,22 € αναγνωρίστηκε από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων (γνωστών και μη) ως εισπράξεις από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Για την χρήση 2016 το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων ανέρχεται στο ποσό των 2.368.453,35 €. Η διαφορά του συνόλου αυτού των πιστώσεων (αιτιολογημένων και μη) 2.368.453,35 € μείον τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα (με ΦΠΑ) 1.862.212,22 ήτοι 506.241,13 αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013. Σε κάθε περίπτωση οι αδιευκρίνιστες πιστώσεις που κλήθηκε ο προσφεύγων να αιτιολογήσει, αποτελούνται αποκλειστικά και μόνο από καταθέσεις μετρητών. Λαμβάνοντας υπόψη τις αιτιολογίες πιστώσεων που αφορούν εξόφληση καρτών και την ύπαρξη φυσικού χώρου πωλήσεων, ο έλεγχος δέχτηκε τη διενέργεια πωλήσεων με χρήση μετρητών και ότι μέρος των αδιευκρίνιστων πιστώσεων που αφορούν καταθέσεις μετρητών προέρχεται από πωλήσεις στο κατάστημα με μετρητά. Από το ποσό των 1.862.212,22 € που αναγνωρίζεται ως εισπράξεις του προσφεύγοντος, ο έλεγχος εντόπισε πιστώσεις με συνολική αξία 1.576.541,35 που πραγματοποιήθηκαν με μεταφορές από άλλους λογαριασμούς και αναγνωρίστηκαν ως εισπράξεις προερχόμενες από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας από τις αιτιολογίες

αυτών (με λεκτικά που υποδηλώνουν εμπορική συναλλαγή, όπως αριθμοί παραγγελιών, είδη εμπορευμάτων, ονοματεπώνυμα, ένδειξη 'έναντι παραγγελίας' 'εξόφληση παραγγελίας', 'εξόφληση καρτών', 'αντικαταβολή κλπ). Τη διαφορά αυτών (1.862.212,22 - 1.576.541,35) ήτοι 285.670,87 €, ο έλεγχος την αναγνώρισε ως εισπράξεις από την άσκηση επιχειρηματικής ιδιότητας με μετρητά. Από το σύνολο των αδιευκρίνιστων πιστώσεων την χρήση 2016 (791.912,00), που αφορά μόνο καταθέσεις μετρητών, σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ποσό ύψους 285.670,87 €, από αυτές δύναται να αναγνωρισθεί ως εισπράξεις μετρητών προερχομένων από την επιχ. δραστηριότητα ενώ το υπόλοιπο ήτοι 506.241,13 € αποτελεί την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας.

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017 το άθροισμα των δηλωθέντων εσόδων για την χρήση 2017 (1.722.801,11) και του ΦΠΑ 24% που αναλογεί (413.472,27) ήτοι 2.136.273,38 αναγνωρίστηκε ως εισπράξεις διενεργηθέντων πωλήσεων. Η διαφορά αυτών από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων (αιτιολογημένων και μη) ύψους 2.734.297,95 €, ήτοι 598.024,57 (=2.734.297,95 - 2.136.273,38) € αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013. Σε κάθε περίπτωση, οι αδιευκρίνιστες πιστώσεις που κλήθηκε ο προσφεύγων να αιτιολογήσει για την χρήση 2017, αποτελούνται αποκλειστικά και μόνο από καταθέσεις μετρητών. Από το ποσό των 2.136.273,38 € που αναγνωρίζεται ως εισπράξεις του προσφεύγοντος, εντοπίστηκαν πιστώσεις που προέρχονται από μεταφορές από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς, αξίας 1.937.774,95 και οι οποίες αναγνωρίζονται ως εισπράξεις λόγω των σχετικών τους αιτιολογιών. Την διαφορά αυτών (2.136.273,38 - 1.937.774,95) ήτοι 198.498,43 ευρώ, ο έλεγχος την αναγνώρισε ως εισπράξεις από την άσκηση επιχειρηματικής ιδιότητας με μετρητά. Από το σύνολο των αδιευκρίνιστων πιστώσεων την χρήση 2017 (796.523,00), που αφορά μόνο καταθέσεις μετρητών, σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ποσό ύψους 198.498,43 €, από αυτές, δύναται να αναγνωρισθεί ως εισπράξεις μετρητών προερχομένων από την επιχ. δραστηριότητα ενώ το υπόλοιπο ήτοι 598.024,57 € αποτελεί την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας και όπως αποτυπώθηκε ανωτέρω.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δέχτηκε ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος (πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ) κατατέθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, παραδοχή η οποία είναι ευνοϊκή για τον προσφεύγοντος.

Επισημαίνεται ότι, περαιτέρω, με τον τέταρτο λόγο της προσφυγής, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα ο έλεγχος αφαίρεσε από το σύνολο των τραπεζικών πιστώσεων όσες πιστώσεις θεώρησε ότι αποτελούσαν εμπορικές συναλλαγές παρότι δεν είχαν διασταυρωθεί με αντίστοιχα τιμολόγια/αποδείξεις λιανικής πώλησης. Ωστόσο, αν και με το υπ' αριθ. πρωτ./07-06-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών της Δ.Ε.Ο.Ε. ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα μεταξύ άλλων η προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχειρηματικής δραστηριότητας του με αντικείμενο την «εμπορία και εγκατάσταση Η/Υ», ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε επικαλούμενος την μη διαφύλαξη αυτών. Προς τούτο, ο έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αξιοποίησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο και πληροφορία από τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, έλαβε υπ' όψιν του για τα εν λόγω έτη τα οικονομικά δεδομένα που δηλώθηκαν για την επιχειρηματική του δραστηριότητα στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του (έντυπα Ε1 και Ε3) και τις

υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). Βάσει των ανωτέρω δεδομένων, ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης για τον καταλογισμό των υπό κρίση πιστώσεων.

Ως εκ τούτου οι ανωτέρω ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση οι καταλογισθείσες πιστώσεις ετών 2016 και 2017, ως προερχόμενες από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, έπρεπε να προστεθούν από τον έλεγχο με τη μορφή λογιστικών διαφορών και να συμψηφιστούν με τις δηλωθείσες ζημιές των εν λόγω ετών και βάσει των ανωτέρω δεν προκύπτει διαφορά για καταλογισμό.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσάυξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29§4 του ν. 4172/2013 η προσάυξηση περιουσίας φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός, και μόνο εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, με τις οικείες διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί (σχετ. ΠΟΛ.1175/2017).

Ωστόσο, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προέκυψαν στοιχεία που να καταδεικνύουν ότι οι καταλογισθείσες αναιτιολόγητες πιστώσεις προέρχονται από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ούτε περαιτέρω ο προσφεύγων προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση, οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν καταθέσεις μετρητών και συνεπώς δεν προκύπτουν στοιχεία αντισυμβαλλομένων. Βάσει των ανωτέρω, οι υπό κρίση αναιτιολόγητες πιστώσεις καταλογίστηκαν ως προσάυξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν με συντελεστή 33%. Επισημαίνεται ότι εφόσον οι υπό κρίση πιστώσεις είχαν κριθεί από τον έλεγχο ως μη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα τη ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, θα είχαν εκδοθεί και πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και θα είχαν καταλογιστεί τα αναλογούντα ποσά ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τους προβαλλόμενους με τον δεύτερο λόγο της παρούσας προσφυγής ισχυρισμούς (σελ 14-18 προσφυγής) αναφορικά με την αιτιολόγηση πιστώσεων έτους 2018, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ισχύουν τα εξής:

1.Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αφορούν χονδρικές και λιανικές πωλήσεις της εταιρείας στην οποία συμμετέχει. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν καταθέσεις μέσω εντολών από άλλους λογαριασμούς, χωρίς κάποια αιτιολογία, και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Ομοίως, για τις πιστώσεις με α/α ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αφορούν χονδρικές και λιανικές πωλήσεις της εταιρείας αλλά σε μετρητά καθώς οι ως άνω πιστώσεις

αφορούν την κατάθεση μετρητών. Ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

2.Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών από τον πατέρα του ως επιστροφή προσωρινών χρηματικών διευκολύνσεων που έκανε προγενέστερα ο προσφεύγων στον πατέρα του. Επειδή, οι εν λόγω πιστώσεις έχουν σαν αιτιολογία το όνομα (ο πατέρας του προσφεύγοντος), ο έλεγχος έχει ήδη κάνει δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό.

3.Όσον αφορά την πίστωση με α/α ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για επιστροφή χρημάτων από αλλοδαπή επιχείρηση και πελάτη του, όσο ασκούσε την επιχειρηματική του ιδιότητα, και αφορά προηγούμενες μεταξύ τους συναλλαγές. Ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο της αιτίας της, όπως στοιχεία αλλοδαπής εταιρείας, τιμολόγια των μεταξύ των συναλλαγών, πιστωτικό τιμολόγιο που αφορά την συγκεκριμένη επιστροφή χρημάτων κ.τ.λ. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

4.Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 297, 304, 315 και 325, ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών από τον φίλο του και αφορούν αναμεταξύ τους ταμιακές διευκολύνσεις. Επειδή, οι εν λόγω πιστώσεις έχουν σαν αιτιολογία το όνομα και επειδή πρόκειται για ποσά ήσσονος σημασίας, ο έλεγχος έχει ήδη κάνει δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό.

5.Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πρόκειται για ποσά που προέρχονται από την εταιρεία στην οποία συμμετέχει και αφορούν τιμολόγια εκδοθέντα από την ατομική του επιχείρηση προς την εν λόγω, εταιρεία και ότι ο σκοπός έκδοσης των τιμολογίων αυτών είναι η πώληση του αποθέματος σε εμπορεύματα του ελεγχόμενου στην νέα εταιρεία, καθώς είχε αποφασιστεί η παύση εργασιών της ατομικής επιχείρησης και η έναρξη εργασιών της Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο ως αποδεικτικό την καρτέλα προμηθευτή από την στην οποία καταγράφονται τα σχετικά τιμολόγια που εκδόθηκαν το τελευταίο τρίμηνο του 2017 (διακοπή ατομικής επιχείρησης 30-12-2017), καθώς και οι πληρωμές αυτών. Από τον έλεγχο του ως άνω αποδεικτικού διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι πιστώσεις με α/α εμφανίζονται στην προσκομισθείσα καρτέλα προμηθευτή της ως πληρωμές προς τον προμηθευτή Περαιτέρω, στην έκθεση ελέγχου επισημαίνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις φέρουν ως αιτιολογία το εξής λεκτικό «έναντι τιμολογίων». Συνεπεία των ανωτέρω, για τις προαναφερθείσες πιστώσεις ο έλεγχος έχει ήδη κάνει δεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό. Ωστόσο δεν έγινε δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός για τις πιστώσεις με α/α καθώς δεν περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα καρτέλα προμηθευτή της ούτε φέρουν ως αιτιολογία το ως άνω λεκτικό «έναντι τιμολογίων»

6.Όσον αφορά τις πιστώσεις - καταθέσεις επιταγών με α/α, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πρόκειται για διευκολύνσεις του ιδίου προς τρίτα πρόσωπα για εξόφληση επιταγών μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών με ωφέλεια για τον ίδιο το 1% της αξίας των τελικών πιστώσεων, και ότι οι ως άνω πιστώσεις προέρχονται από καταθέσεις επιταγών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου Ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, ήτοι τα σώματα των επιταγών, τα στοιχεία των εν λόγω τρίτων προσώπων προς τα οποία παρείχε την επικαλούμενη διευκόλυνση, ούτε παρείχε εξηγήσεις

αναφορικά με τον λόγο ανάθεσης από τους τρίτους στον προσφεύγοντα την εξόφληση αυτών των επιταγών στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αντί στους δικούς τους λογαριασμούς ώστε να προκύψει ότι τα ποσά αυτά πράγματι δεν αφορούσαν τον προσφεύγοντα. Ο έλεγχος επισημαίνει ότι σε μερικές περιπτώσεις τα πιστωθέντα ποσά από κατάθεση των επίμαχων επιταγών χρησιμοποιούνται για εξόφληση προσωπικών αναγκών του ελεγχόμενου όπως λογαριασμοί κινητής τηλεφωνίας και φυσικού αερίου, ασφάλειες, ρυθμίσεις σε ασφαλιστικά ταμεία κ.α. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αναπόδεικτος.

7. Όσον αφορά την πίστωση με α/α, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εξόφληση οφειλής πελάτη/ιδιώτη της ατομικής του επιχείρησης για συναλλαγές που αφορούσαν το φορολογικό 2016. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο της αιτίας της όπως τα πλήρη στοιχεία του συγκεκριμένου επικαλούμενου πελάτη, και τις αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης. Επιπροσθέτως, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος του έτους 2016 έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τον καταλογισμό των πιστώσεων του εν λόγω έτους. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αναπόδεικτος.

Επισημαίνεται, δε, ότι οι ανωτέρω ισχυρισμοί είχαν ήδη εξεταστεί από τον έλεγχο και με την παρούσα προσφυγή δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, με το συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυρίζεται ότι ως ετερόρρυθμος εταίρος σε ποσοστό 30% στις εταιρείες δικαιοδόχους της, την (ΑΦΜ) και την (ΑΦΜ) και, λόγω των capital controls, είχε αναλάβει την υποχρέωση να καταθέτει τις εισπράξεις των εν λόγω εταιρειών στους προσωπικούς του λογαριασμούς σε μετρητά, στα υπό κρίση έτη, και στη συνέχεια μετέφερε τα εν λόγω ποσά στην

Επισημαίνεται ότι ο εν λόγω ισχυρισμός, που προβάλλεται το πρώτον με το αρ. /18.3.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, και όσον αφορά τις αναιτιολόγητες πιστώσεις των φορολογικών ετών 2016 και 2017, ανατρέπει τον προβληθέντα στον έλεγχο καθώς και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμό ότι οι καταλογισθείσες πιστώσεις ετών 2016 και 2017 προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Δηλαδή ο προσφεύγων αρχικώς ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω καταθέσεις αφορούν έσοδα της ατομικής του επιχείρησης και δεδομένης της μη τεκμηρίωσης του εν λόγω ισχυρισμού, επικαλείται ότι αφορούν έσοδα της

Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του. Συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά καταθέσεων σε μετρητά και τα αντίστοιχα αποδεικτικά μεταφοράς των εν λόγω ποσών στην Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν αποφάσεις των εταιρειών περί της επικαλούμενης ανάθεσης στον προσφεύγοντα της υποχρέωσης κατάθεσης των ανωτέρω ποσών στους λογαριασμούς του και μεταφοράς στην, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των εν λόγω ποσών δεδομένου ότι σύμφωνα με του ισχυρισμούς του ο προσφεύγων κατέθεσε σε μετρητά στους λογαριασμούς του εισπράξεις των ανωτέρω εταιρειών (στις οποίες ο προσφεύγων είναι ετερόρρυθμο μέλος) συνολικού ύψους 685.852 € στο φορολογικό έτος 2016, 749.222 € στο φορολογικό έτος 2017 και 24.000 € στο φορολογικό έτος 2018. Περαιτέρω, υπάρχει αναντιστοιχία του συνολικού ύψους των ποσών των εισπράξεων των ανωτέρω εταιρειών που ο προσφεύγων επικαλείται ότι καταθέτει ανά έτος σε μετρητά στους λογαριασμούς του, ύψους

685.852 € στο φορολογικό έτος 2016, 749.222 € στο φορολογικό έτος 2017 και 24.000 € στο φορολογικό έτος 2018, και των ποσών που επικαλείται ότι μεταφέρονται ανά έτος στην, ύψους 501.593 € στο φορολογικό έτος 2016, 672.238 € στο φορολογικό έτος 2017 και 396.000 € στο φορολογικό έτος 2018, για την οποία δεν παρέχεται κάποια διευκρίνιση. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το ανωτέρω υπόμνημα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι κατέθετε σε μετρητά τις εισπράξεις των ως άνω εταιρειών σε λογαριασμούς του στην, και στη συνέχεια επικαλείται ότι μετέφερε στην το μεγαλύτερο μέρος των εν λόγω εισπράξεων από ατομικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων σε διαφορετικές τράπεζες (.....), χωρίς να επικαλείται και να αποδεικνύει μεταφορά των επικαλούμενων ποσών μεταξύ των λογαριασμών του.

Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθώς δεν γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το σύνολο των πιστώσεων που ελέγχθηκαν (ήτοι αιτιολογημένες και προς αιτιολόγηση) παρά μόνο οι προς αιτιολόγηση πιστώσεις. Ωστόσο, τα επικαλούμενα στοιχεία αφορούν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ίδιου του προσφεύγοντος στους οποίους ο προσφεύγων είχε ήδη πρόσβαση και οι σχετικές πιστώσεις του ήταν ήδη γνωστές. Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση εκθέσει ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των/14.11.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικών ετών 2016, 2017 & 2018.

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

- Η υπ' αριθ./14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	164.505,22
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	82.252,61
Διαφορά εισφ. αλληλεγγύης	45.775,63
Σύνολο για καταβολή	292.533,46

- Η υπ' αριθ./14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	196.126,39
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	98.063,20
Διαφορά εισφ. αλληλεγγύης	55.254,05
Σύνολο για καταβολή	349.443,64

- Η υπ' αριθ./14.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	114.422,38
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	57.211,19
Διαφορά εισφ. αλληλεγγύης	31.280,36
Σύνολο για καταβολή	202.913,93

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.