



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 24/07/2023

Αριθμός απόφασης: 977

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 30/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, της, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού και της, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί της οδού, ως νομίμων κληρονόμων με ποσοστό της εξ αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής κατ' ¼ έκαστου του ελεγχόμενου, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /21-02-2023 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 21/02/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, του, ΑΦΜ, της, ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ, ως νόμιμων κληρονόμων με ποσοστό της εξ αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής κατ' ¼ εκάστου του ελεγχόμενου, 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 την υπ' αριθμ./21-02-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος, ΑΦΜ, κύριος φόρος ποσού 98.323,11 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 49.161,56 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 17.876,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **165.361,60 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 21/02/2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./19-07-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας σε βάρος του αποβιώσαντος, ΑΦΜ Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ./03-06-2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, που είχε εκδοθεί σε βάρος του ως άνω φορολογούμενου για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ειδικότερα, στο σκεπτικό της απόφασης της Υπηρεσίας μας αναφέρονται το εξής: «η ως άνω πράξη εκδόθηκε σε βάρος του θανόντα χωρίς καμία αναφορά στα ονόματα και τα στοιχεία των κληρονόμων οι οποίοι είναι κατά νόμω υπόχρεοι σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή κατά το ποσοστό του καθενός βάσει της κληρονομικής τους μερίδας. Επειδή συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη αποτελεί μη νόμιμο τίτλο ως εκδοθείσα κατ' ανύπαρκτου προσώπου και καθόσον δεν αναφέρονται τα ονόματα των κληρονόμων. Ως εκ τούτου και η ταμειακή βεβαίωση του κρινόμενου ποσού είναι μη νόμιμη και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται δεκτός. Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ κρίνεται τυπικά πλημμελής και ακυρώνεται...».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. προχώρησε στην επανάληψη της διαδικασίας, εξέδωσε νέα εντολή και την κοινοποίησε στους κατά νόμο υπόχρεους σε σχέση με την συγκεκριμένη οφειλή κληρονόμους του αποβιώσαντος στις 5 Μάϊου 2021 και δη στους κάτωθι νόμιμους κληρονόμους :

A), ΑΦΜ

B), ΑΦΜ

Γ), ΑΦΜ

Δ), ΑΦΜ

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και της συζύγου του (όπως προκύπτουν από την μηχανογραφική εφαρμογή του Σ.Μ.Τ.Λ.), γ) τα υπομνήματα που κατέθεσαν οι προσφεύγοντες-κληρονόμοι στα αιτήματα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ και Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, διαπίστωσε τα εξής:

1. Υφίστανται πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς **συνολικού ποσού 297.948,83 ευρώ**, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσή τους ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη και κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ. Ειδικότερα, το ως άνω ποσό της διαφοράς 297.948,83 ευρώ αναλύεται ως εξής: α) ποσό 213.884,38 ευρώ αφορά αναιτιολόγητες πιστώσεις από τρίτους/μεταφορές και β) ποσό 84.064,45 ευρώ αφορά αναιτιολόγητες καταθέσεις μετρητών.

2. Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε μη ορθή συμπλήρωση της οικονομικής κατάστασης που υποβλήθηκε ως συνημμένη δήλωσης της με αριθμ./2016 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Ειδικότερα, από την επισκόπηση των αριθμητικών δεδομένων-ποσών που έχουν καταχωρηθεί στους επιμέρους κωδικούς - πεδία του εντύπου Ε3, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	-1.371.460,74	-1.372.270,74	810,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	-30.555,84	-34.814,30	4.258,46
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ			5.068,46

Επιπρόσθετα από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στην κρινόμενη φορολογική περίοδο η ελεγχόμενη οντότητα προέβη σε εξόφληση αγορών αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, τοις μετρητοίς και όχι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως επιτάσσουν οι διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, ως κάτωθι:.

A. ΔΙΑΚΡΙΤΑ ΑΝΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ

A/A	ΗΜΕΡ.	ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΠΟΣΟ	ΟΝ/ΜΟ ΠΡΟΠΗΘΕΥΤΗ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΟΜΑΔΑ ΛΟΓΑΡ/ΣΜΟΥ
ΟΜΑΔΑ 2						

1	8/4/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	19/03/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.00.001.023
2	19/2/2015	TAMEIAKA	737,64	.....	19/02/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.01.010.023
3	3/11/2015	TAMEIAKA	861,80	.....	03/11/2015 ΤΙΜ -ΜΥΦ	26.01.010.023
4	16/11/2015	TAMEIAKA	983,60	.....	16/11/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.01.010.023
5	3/12/2015	TAMEIAKA	793,60	.....	03/12/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.01.010.023
ΣΥΝΟΛΟ			4.076,64			
ΟΜΑΔΑ 64						
1.	6/3/2015	TAMEIAKA	561,50	.....	ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	64.14.000.023
2.	20/2/2015	TAMEIAKA	550,00	.....	ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	64.14.000.023
3	1/2/2015	TAMEIAKA	1.089,43	.....	ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	64.14.000.023
4	3/1/2015	TAMEIAKA	975,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
5	28/9/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
6	28/9/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.005.023
7	12/10/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
8	12/10/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.005.023
9	26/10/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.056.023
10	12/9/2015	TAMEIAKA	985,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.005.023
11	7/9/2015	TAMEIAKA	700,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
ΣΥΝΟΛΟ			8.360,93			
ΟΜΑΔΑ 62						
1	28/5/2015	TAMEIAKA	3.970,00	.....	ΤΠΥ	62.07.003.023
2	28/5/2015	TAMEIAKA	1.080,00	.....	ΤΠΥ	62.07.003.023
ΣΥΝΟΛΟ			5.050,00			

Β. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 50.00.000.000 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ»

Η ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου κατά το φορολογικό έτος 2015 έλαβε παραστατικά αγορών-δαπανών άνω των 800,00 ευρώ, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στον πίνακα του Παραρτήματος 1 του με αριθμ. /19-09-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ που επισυνάπτεται στη οικεία έκθεση ελέγχου, συνολικής αξίας 661.275,74 ευρώ. Σύμφωνα με τις εγγραφές των πληρωμών μετρητοίς σε προμηθευτές της επιχείρησης (Χρέωση Λογαριασμός «Προμηθευτές 50.00.000» Πίστωση Λογαριασμός «Ταμείο 38.00.000»), όπως προκύπτουν από το επίσημο Γενικό Ημερολόγιο που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και βρίσκεται στο Παράρτημα 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι πληρωμές μετρητοίς που πραγματοποιήσε στο φορολογικό έτος 2015 είναι συνολικής αξίας 345.940,17 ευρώ. Από το ως άνω σύνολο, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης, θεώρησε ότι ποσό 280.209,83 ευρώ αφορά την εξόφληση σε μετρητά του συνόλου των οφειλών σε προμηθευτές που είχαν μεταφερθεί από την προηγούμενη χρήση 2014 (Πιστωτικό Υπόλοιπο Προμηθευτών 31/12/2014 = 280.209,83 ευρώ), και συνεπώς οι πληρωμές τοις μετρητοίς που έγιναν για το φορολογικό έτος 2015 και

καταλογίζονται ως λογιστική διαφορά περιορίστηκαν στο ποσό των **65.730,34 ευρώ** (345.940,17 ευρώ-280.209,83 ευρώ).

Με την προσθήκη των παραπάνω λογιστικών διαφορών, συνολικού ύψους 88.286,37 ευρώ, στα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου προσδιορίστηκε ζημιά ποσού 23.114,12 ευρώ αντί ποσού 118.838,35 βάσει δήλωσης Ε3.

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του αποβιώσαντος , για το φορολογικό έτος 2015 προσδιορίστηκε εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακίνητη περιουσία	193.505,09	193.505,09
Επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 ν.4172/2013		297.948,83
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	193.505,09	491.453,92
Φορολογητέο Εισόδημα	193.505,09	491.453,92
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά		
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	193.505,09	491.453,92

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. /21-02-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

• **Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.** Εν προκειμένω η με αριθμ. /29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ουδέποτε κοινοποιήθηκε στον δεύτερο, την τρίτη και την τέταρτη από αυτούς, ως μοναδικούς κατά τον νόμο υποχρέους, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. /2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με αποτέλεσμα το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου να έχει υποκύψει σε παραγραφή ήδη από 31/12/2021. Η δε υπ' αριθμ. /21-02-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 κοινοποιήθηκε σε αυτούς στις 28/02/2022, ήτοι σε χρόνο εκτός της ισχύουσας πενταετούς παραγραφής. Ουδεμία δε περίπτωση διακοπής της παραγραφής συντρέχει στην επίμαχη υπόθεση, καθώς, για να επέλθει διακοπή της παραγραφής, θα έπρεπε η αρχικώς εκδοθείσα καταλογιστική πράξη, ήτοι η αριθμ. /29-12-2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, να είχε κοινοποιηθεί νομίμως σε αυτούς τους κληρονόμους του αποβιώσαντος.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της αρχικής καταλογιστικής πράξης,

που αφορά το φορολογικό έτος 2015, υπέκυψε στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 4987/2022 ήδη από 31/12/2021, χωρίς να είναι δυνατή η παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας κατά ένα έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 περ. γ' του ίδιου άρθρου, καθώς δεν πρόκειται για τυπική πλημμέλεια της κοινοποίησης, αλλά για καθολική μη κοινοποίηση εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής.

Περαιτέρω, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του ελέγχου, δεν τίθεται νομίμως ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 3 του ν. 4987 (2022 (Κ.Φ.Δ.) και της εκεί προβλεπόμενης δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.

- **Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.** Η Φορολογική Διοίκηση ουδέποτε τους γνωστοποίησε τη χρήση εμμέσων τεχνικών ελέγχου για την διενέργεια των ελεγκτικών της επαληθεύσεων και, συνακόλουθα, τον προσδιορισμό του εισοδήματος του αποβιώσαντος συζύγου της πρώτης εξ αυτών και πατρός του δευτέρου, της τρίτης και τετάρτης εξ αυτών. Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση υπέπεσε στις κάτωθι παρατυπίες, καθ' όσον ουδέποτε και σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται:

- α. η χρήση εμμέσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του καταλογισθέντος ποσού 84.064,45 ευρώ στη σελίδα 62 της έκθεσης,

- β. η έμμεση τεχνική ελέγχου, που φέρεται να χρησιμοποιήθηκε,

- γ. οι λόγοι, για τους οποίους επελέγη εν προκειμένω η χρήση μεθόδου εμμέσων τεχνικών ελέγχου,

- δ. η υποχρεωτικώς εκδοθείσα στις περιπτώσεις εφαρμογής εμμέσων τεχνικών ελέγχου αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως αυτή ρητώς προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014. Συνεπώς η Φορολογική Διοίκηση Πλήρως αγνόησε την προβλεπόμενη εν λόγω εγκύκλιο διαταγή του Γ.Γ.Δ.Ε. διαδικασία για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, εξάγοντας αυθαίρετα και έωλα πορίσματα, επί των οποίων δεν ήταν σε θέση να αντιλέξουν επαρκώς.

Συνακόλουθα, η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη της Φορολογικής Αρχής παρίσταται παράνομη και ακυρωτέα.

- **Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος λόγω δήθεν διαπιστώσεως αναιτιολόγητης «Προσαυξήσεως περιουσίας».** Οι πιστώσεις εκείνες, οι οποίες, ως καταβολές τρίτων προσώπων αποδεικνύεται ότι αφορούν σε νομίμως τιμολογηθείσες και, συνακόλουθα, στο ακέραιο φορολογηθείσες αμοιβές του ελεγχόμενου από την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής του δραστηριότητας, σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν τυχόν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» και αφετέρου ο ελεγχόμενος δύναται να επικαλεστεί, προς αιτιολόγηση των ελεγχόμενων πιστώσεων, που αποτελούν καταθέσεις μετρητών χρημάτων, τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της ατομικής επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητός του πλέον Φ.Π.Α. (όπου πρόκειται για υποκείμενο σε Φ.Π.Α.). Ουδόλως, δε, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ.1175/2017 αναφέρεται τυχόν υποχρέωση περί ταυτίσεως με συγκεκριμένους πελάτες και συγκεκριμένο χρόνο, παρά υπαγορεύεται στον έλεγχο να αξιολογεί εν γένει τις ελεγχόμενες πιστώσεις σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πλέον Φ.Π.Α.

- **Παράνομη και εσφαλμένη προσθήκη λογιστικών διαφορών αναφορικά με δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ, οι οποίες έχουν εξοφληθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.** Το πόρισμα του ελέγχου

παρίσταται εσφαλμένο και αυθαίρετο, όπως αποδεικνύεται από τον πίνακα στις σελίδες 34-36 της ενδικοφανούς προσφυγής και τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά, από τα οποία προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων ελεγχόμενων ποσών με τραπεζικό μέσο πληρωμής

Επί του ισχυρισμού περί παράνομης έκδοσης της καταλογιστικής πράξης λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 1987/2022 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«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, στη συνέχεια, σύμφωνα με το **άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 4646/2019** η ως άνω παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ αντικαταστάθηκε ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

(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.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 27α του ν. 4646/2019**:

«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, εκπιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ΚΦΔ “Παραβάσεις φοροδιαφυγής”, όπως ίσχυε μέχρι 16/10/2015:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ “Έγκλήματα φοροδιαφυγής”, όπως ισχύει από 17/10/2015:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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

.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1142/2016 αναφέρονται τα κάτωθι:

«2. Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.)

A. Εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους, τέλη και εισφορές

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή στον ειδικό φόρο ακινήτων (Ε.Φ.Α.), διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παραπάνω φόρων, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

Τα ως άνω εγκλήματα φοροδιαφυγής τιμωρούνται, ανά είδος φόρου, ως εξής:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον 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 (περ. α της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

- με ποινή κάθειρξης, εφόσον, κατά τα ως άνω, το ποσό του φόρου υπερβαίνει, τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ. 4 του ως άνω άρθρου).

.....»

Επειδή, περαιτέρω, με την Ε.2009/2019 εγκύκλιο με θέμα “Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣΤΕ 2465/2018” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β΄ τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3900/2010 (πιλοτική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου I της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α΄ 329).

2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου I της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011. Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και

2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη με αριθμ./2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας, η με αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος ακυρώθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ως εκδοθείσα κατά ανύπαρκτου προσώπου, καθόσον δεν αναφέρονταν επί αυτής τα ονόματα των κληρονόμων. Η αρμόδια υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., συμμορφούμενη με την παραπάνω απόφαση, εξέδωσε τη με αριθμ./19-07-2022 εντολή μερικού ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας και διόρθωση της τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε., και συγκεκριμένα: **«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».**

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2015, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου του ΑΦΜ, και της συζύγου του και την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων **συνολικού ποσού 297.948,83 ευρώ**, το οποίο αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ. Κατόπιν των ανωτέρω για το φορολογικό έτος 2015 διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκε ανακριβώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με σκοπό την απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων ύψους 297.948,83 ευρώ και τη μη απόδοση φόρου επί του εισοδήματος αυτού ύψους **116.200,04 ευρώ** (=98.323,11+17.876,93), όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./21-02-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Τα ανωτέρω συνιστούν φοροδιαφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1α του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το ν. 4987/2022, δεδομένου ότι διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης στην οποία αναλογεί φόρος που υπερβαίνει τις 100.000,00 ευρώ, καθώς σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ε.2009/2019 εγκύκλιο και τη νομολογία του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ. 9 του ν. 4387/2016, αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27α του ν. 4646/2019, για το φορολογικό έτος 2015, **πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής δύναται να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**

Επί του ισχυρισμού περί παράνομης, εσφαλμένης και αναιτιολόγητης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η Φορολογική Διοίκηση υπέπεσε στις κάτωθι παρατυπίες, καθ' όσον ουδέποτε και σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται:

- α. η χρήση εμμέσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του καταλογισθέντος ποσού 84.065,45 ευρώ στη σελίδα 62 της έκθεσης,
- β. η έμμεση τεχνική έλεγχου που φέρεται να χρησιμοποιήθηκε,
- γ. οι λόγοι, για τους οποίους επελέγη εν προκειμένω η χρήση μεθόδου εμμέσων τεχνικών ελέγχου,
- δ. η υποχρεωτικώς εκδοθείσα στις περιπτώσεις εφαρμογής εμμέσων τεχνικών ελέγχου αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως αυτή ρητώς προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014.

Συνεπώς η Φορολογική Διοίκηση Πλήρως αγνόησε την προβλεπόμενη εν λόγω εγκύκλιο διαταγή του Γ.Γ.Δ.Ε. διαδικασία για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, εξάγοντας αυθαίρετα και έωλα πορίσματα, επί των οποίων δεν ήταν σε θέση να αντιλέξουν επαρκώς.

Επειδή, κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, ΑΦΜ, προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες ζητήθηκε η αιτιολόγηση της προέλευσής τους. Από το σύνολο των ως άνω πιστώσεων, πιστώσεις **συνολικού ποσού 766.010,41 ευρώ**, οι οποίες παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 29-34 της οικείας έκθεσης ελέγχου, αφορούν καταθέσεις από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, ο οποίος με το υπ' αριθμ. πρωτ./05-05-2021 υπόμνημά του είχε επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου από τα έτη 2013 και 2014 προσκομίζοντας πίνακα ανάλωσης μετρητών. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα αναφερόμενα στο ως άνω υπόμνημα σε συνδυασμό με την από 22/12/2021 έκθεση ελέγχου που είχε συνταχθεί στα πλαίσια ελέγχου για το φορολογικό έτος 2014, την οποία ο ελεγχόμενος είχε αποδεχθεί χωρίς να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ο ελεγχόμενος την 01/01/2015 είχε διαθέσιμα συνολικού ποσού 677.007,01 ευρώ. Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ταμειακά διαθέσιμα που είχε στη διάθεσή του ο ελεγχόμενος από τα προηγούμενα έτη, τις εισπράξεις μετρητοίς που έλαβε κατά τη διάρκεια του έτους, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας και αφαιρώντας τις πληρωμές που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια του έτους, όπως τα ως άνω προέκυψαν από την υποβληθείσα δήλωση και τα τηρηθέντα βιβλία του, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν ταμειακά διαθέσιμα τα οποία μπορεί να χρησιμοποιήσει ο ελεγχόμενος, ώστε να αιτιολογηθούν πιστώσεις συνολικού ύψους 681.945,96 ευρώ. Συνεπώς για καταθέσεις ποσού **84.064,45 ευρώ** (=766.010,41-681.945,96) διαπιστώθηκε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και δεν μπορεί να θεωρηθούν καταθέσεις από τον ίδιο, καθώς προέκυψε, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ότι δεν είχε τα απαιτούμενα ταμειακά διαθέσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν ακολούθησε έμμεσες τεχνικές του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, καθώς δεν προσδιορίστηκε κανένα εισόδημα του ελεγχόμενου με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Αντίθετα ο έλεγχος, ως όφειλε, προχώρησε σε διασταυρωτικό έλεγχο των ταμειακών κινήσεων των μετρητών διαθέσιμων που είχε ο ελεγχόμενος στη διάθεσή του, όπως αναλυτικά απεικονίζονται στο Παράρτημα 3 «Πίνακας Μετρητών» του με αριθμ./19-09-2022 σημειώματος

διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, προκειμένου να εξακριβώσει τη δυνατότητά του να προβεί στις συγκεκριμένες καταθέσεις.

Επί του ισχυρισμού περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού διαφορών φόρου εισοδήματος λόγω δήθεν διαπιστώσεως αναπιολόγητης «Προσαυξήσεως περιουσίας»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στην παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....»

B' 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα

εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

.....

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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

.....

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

.....»

Επειδή, επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, με το υπ' αριθμ. πρωτ./28-07-2022 αίτημα ζητήθηκε από τους προσφεύγοντες να θέσουν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή ή την αιτία προέλευσης πιστώσεων που προέκυψαν από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και της συζύγου του, συνολικού ύψους 2.517.118,31 ευρώ. Από την επεξεργασία των υπομνημάτων που κατέθεσαν οι προσφεύγοντες-κληρονόμοι στα αιτήματα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ και Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για πιστώσεις συνολικού ποσού **297.948,83 ευρώ** δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσή τους ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη και κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ. Ειδικότερα, οι ως άνω πιστώσεις ποσού 297.948,83 ευρώ παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 53 έως 62 της οικείας έκθεσης ελέγχου σε δύο (2) διαφορετικούς πίνακες, όπου απεικονίζονται οι ανατιολόγητες πιστώσεις από τρίτους/μεταφορές, συνολικού ποσού 213.884,38 ευρώ και οι ανατιολόγητες καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 84.064,45 ευρώ.

Επειδή, σχετικά με τους επικαλούμενους ισχυρισμούς των προσφευγόντων:

➤ Όσον αφορά τις καταθέσεις συνολικού ποσού **84.064,45 ευρώ**, οι προσφεύγοντες ισχυρίστηκαν στον έλεγχο, όπως και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ότι οι εν λόγω πιστώσεις προήλθαν από τα μισθιακά διαθέσιμα που είχε στη διάθεσή του από προγενέστερα έτη ο ελεγχόμενος
Ωστόσο, όπως αναλυτικά απεικονίζεται στο Παράρτημα 3 «Πίνακας Μετρητών» του με αριθμ./19-09-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι ο ελεγχόμενος είχε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος την 31/12/2014 ύψους 677.007,01 ευρώ, ποσό το οποίο είχε προκύψει κατά τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2014 και δεν είχε αμφισβητηθεί από τον

ελεγχόμενο. Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ταμειακά διαθέσιμα που είχε στη διάθεσή του ο ελεγχόμενος από τα προηγούμενα έτη, τις εισπράξεις μετρητοίς που έλαβε κατά τη διάρκεια του έτους, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας και αφαιρώντας τις πληρωμές που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια του έτους, όπως τα ως άνω προέκυψαν από την υποβληθείσα δήλωση και τα τηρηθέντα βιβλία του, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν ταμειακά διαθέσιμα τα οποία μπορεί να χρησιμοποιήσει ο ελεγχόμενος, ώστε να αιτιολογηθούν πιστώσεις συνολικού ύψους 681.945,96 ευρώ. Συνεπώς το υπόλοιπο ποσό των 84.064,45 ευρώ (=766.010,41-681.945,96) αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, καθώς προέκυψε, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε τα απαιτούμενα ταμειακά διαθέσιμα για την πραγματοποίηση των εν λόγω καταθέσεων.

➤ Όσον αφορά τις επικαλούμενες πιστώσεις μικροποσών που δε θα έπρεπε να συνυπολογιστούν από τον έλεγχο, σύμφωνα με την νομολογία του ΣτΕ (απόφαση 884/2016), η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ. Εν προκειμένω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση της εργασίας του ελεγχόμενου, αλλά και τη συνολική εικόνα των τραπεζικών του λογαριασμών, έκανε δεκτό ότι δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το όριο των 100,00 ευρώ και επομένως δεν αποτελεί ελεγκτέα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 κάθε πίστωση μικρότερη του ποσού αυτού.

➤ Όσον αφορά τις καταλογισθείσες πιστώσεις του πίνακα 1 σελ. 53-57, οι προσφεύγοντες προβάλλουν τους ίδιους ισχυρισμούς που είχαν προβάλει και με τα υπομνήματά τους κατά το στάδιο του ελέγχου, επί των οποίων ο έλεγχος έχει παραθέσει αναλυτικά τις απόψεις του στις σελίδες 42-46 της έκθεσης. Ειδικότερα:

α. Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι παρακάτω πιστώσεις αποτελούν μεταφορές χρημάτων από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του έναντι εξόφλησης τιμολογίων:

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	ΠΙΣΤΩΣΗ
20	GR.....	13/1/2015	ENT.....	10.000,00
61	GR.....	4/2/2015	...	12.500,00
86	GR.....	25/2/2015	.....	3.500,00
136	16/3/2015	..... Κ ΣΙΑ	6.083,26
394	GR.....	13/7/2015	ENT.....	2.900,10
425	10/8/2015	..... ΑΕ	2.510,10
454	GR.....	3/9/2015	..... ΑΕΒΕ	1.500,00
628	2/12/2015	.....	2.400,40

Προς απόδειξη των ισχυρισμών τους προσκομίζουν αντίγραφα παραστατικών (τιμολογίων, φορτωτικών κτλ) και αναλυτικές καρτέλες πελατών, ωστόσο οι εν λόγω ισχυρισμοί δεν αποδεικνύονται από τα βιβλία

της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου Σημειώνεται ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που είχε στη διάθεσή του από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 06/04/2023 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αλλά και στην από 28/12/2021 έκθεση ελέγχου, απεστάλη από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η με αριθμ. πρωτ./03-09-2020 επιστολή, με την οποία ζητούσε από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ό,τι στοιχεία είχε στη διάθεσή της για το φορολογούμενο, προκειμένου να διευκολυνθεί ο έλεγχος που ήταν σε εξέλιξη. Με τη αριθμ. πρωτ./10-09-2020 επιστολή η Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ενημέρωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι αποστέλλει σε ηλεκτρονική μορφή για τη χρήση 2015 τα Βιβλία και Στοιχεία που είχε λάβει από την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και την υπεύθυνη δήλωση την με αριθμό πρωτ./06-07-2020, με την οποία ο ελεγχόμενος πιστοποιούσε ότι τα ως άνω ηλεκτρονικά αρχεία είναι ακριβή αντίγραφα των τηρούμενων και φυλασσόμενων στην έδρα της επιχείρησης.

Συγκεκριμένα, οι κινήσεις με α/α **20, 61, 86, 394, 454** από το επίσημο Γενικό ημερολόγιο που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί με χρέωση του λογαριασμού και 38.03 και πίστωση του λογαριασμού 33.07, ήτοι δεν ενημερώνονται με τις εν λόγω εγγραφές λογαριασμοί Πελατών και συνεπώς δεν αποδεικνύεται, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 των ΕΛΠ, ότι οι εν λόγω πιστώσεις σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου. Περαιτέρω, σχετικά με την πίστωση με α/α 61 η προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη της εταιρείας με την επωνυμία «..... E.E.» **παρουσιάζει διαφοροποιήσεις ως προς την αρχική καρτέλα πελάτη της εταιρείας με την επωνυμία «..... E.E.» που υπήρχε στα χέρια του ελέγχου.**

Σχετικά με την πίστωση με α/α **136** οι αιτιάσεις των προσφευγόντων δεν αποδεικνύονται με τις εγγραφές στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου, ενώ **οι προσκομισθείσες καρτέλες παρουσιάζουν διαφοροποιήσεις ως προς την αρχική καρτέλα πελάτη της εταιρείας με την επωνυμία «..... O.E.» που υπήρχε στα χέρια του ελέγχου.** Επίσης, σύμφωνα με το ισοζύγιο πελατών για το φορολογικό έτος 2015 που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, το χρεωστικό υπόλοιπο που έρχεται από απογραφή το φορολογικό έτος 2014 για τον πελάτη «..... O.E» είναι 2.052,14 ευρώ και όχι 8.135,40 ευρώ, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη, ενώ η πίστωση συνολικής αξίας 6.083,26 ευρώ θα έπρεπε να ενημέρωνε το λογαριασμό «ΠΕΛΑΤΕΣ» στα βιβλία, ωστόσο τέτοια καταχώρηση δεν προκύπτει.

Σχετικά με τις πιστώσεις με α/α **425 και 628** οι σχετικές εγγραφές δεν υπάρχουν καταχωρημένες στο Γενικό Ημερολόγιο της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου, ήτοι δεν έχουν ενημερώσει τα βιβλία της επιχείρησης, ενώ περαιτέρω, από διασταυρωτικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν προκύπτει να υπάρχουν συναλλαγές με τον επικαλούμενο πελάτη «..... E.E».

Σημειώνεται ότι σχετικά με τη με α/α **592** πίστωση στον υπ' αριθμ. GR.....λογαριασμό της Τραπέζης στις 20/11/2015, ποσού 4.246,60 ευρώ, οι προσφεύγοντες με το με αριθμ. πρωτ./28-11-2022 υπόμνημά τους ισχυρίστηκαν ότι αποτελεί μεταφορά χρημάτων από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», πελάτη της ατομικής επιχειρήσεως του, προς το σκοπό εξοφλήσεως της υπ' αριθμ./25-09-2015 φορτωτικής, ποσού 4.246,60 ευρώ, ισχυρισμός ο οποίος έγινε δεκτός από τον έλεγχο, καθώς αποδεικνυόταν με βάση τις εγγραφές στα βιβλία του ελεγχόμενου και τα

προσκομισθέντα στοιχεία (φορτωτική, τραπεζικό παραστατικό). Ως εκ τούτου δεν έχει καταλογιστεί η συγκεκριμένη πίστωση ως προσαύξηση για το φορολογικό έτος 2015.

β. Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι παρακάτω πιστώσεις αποτελούν μεταφορές χρημάτων από τρίτους, τα οποία δόθηκαν ως προκαταβολή στο πλαίσιο αγοράς ανταλλακτικών, ενός τράκτορα και ενός αγροτεμαχίου:

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	ΠΙΣΤΩΣΗ
448	28/8/2015	.....	900,00
528	13/10/2015	.....	800,00
512	GR.....	6/10/2015	.....	16.000,00
223	GR.....	29/4/2015	ENT.....	20.000,00

Συγκεκριμένα οι προσφεύγοντες αναφέρουν ότι οι με α/α 448 και 528 πιστώσεις αποτελούν μεταφορές χρημάτων από τον Κ., οι οποίες χορηγήθηκαν ως προκαταβολή στο πλαίσιο αγοράς ανταλλακτικών, που τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε λόγω ακαταλληλότητας αυτών για την προοριζόμενη επισκευή, η με α/α 512 πίστωση αποτελεί μεταφορά χρημάτων από τον κ., τα οποία δόθηκαν ως προκαταβολή στο πλαίσιο της αγοράς ενός τράκτορα που δεν πραγματοποιήθηκε τελικά λόγω υπαναχώρησης για προσωπικούς λόγους, ενώ η με α/α 223 πίστωση αποτελεί μεταφορά χρημάτων από τον κ. τα οποία δόθηκαν ως προκαταβολή στο πλαίσιο της αγοράς ενός αγροτεμαχίου, στην περιοχή, που τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε λόγω υπαναχώρησης του ως άνω αγοραστή.

Επειδή οι ως άνω συναλλαγές με α/α 448, 528 και 512 αφορούν την ατομική επιχείρηση του, θα έπρεπε οι σχετικές εγγραφές να είχαν καταχωρηθεί στο Γενικό ημερολόγιο με χρέωση του λογαριασμού «Καταθέσεις όψεως» και πίστωση του λογαριασμού «Προκαταβολές πελατών/Χρεωστών», ωστόσο στο Γενικό Ημερολόγιο δεν υπάρχουν οι εγγραφές, ούτε εμφανίζονται οι συγκεκριμένοι πελάτες/χρεώστες διάφοροι στο Ισοζύγιο Πελατών. Περαιτέρω, οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις των παραπάνω προσώπων, **καταρτισθείσες κατά τον χρόνο του ελέγχου**, με τις οποίες δηλώνουν ότι τα ποσά αυτά αφορούν προκαταβολές για αγορές που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, δεν έχουν αποδεικτική ισχύ, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η επιστροφή των ως άνω προκαταβολών, ενώ το προσκομισθέν από 01/10/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του και του ελεγχόμενου δε φέρει βέβαιη χρονολογία, καθώς δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατά συνέπεια δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα για τη φορολογική αρχή. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

γ. Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι παρακάτω πιστώσεις δεν αφορούν τον ελεγχόμενο, αλλά το δεύτερο εξ αυτών, ως συνδικαιούχο των τραπεζικών λογαριασμών:

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	ΠΙΣΤΩΣΗ
-----	---------------	--------------	-----------------------	-----------------------	---------

75	.....	.....	13/2/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.500,00
111	.....	.....	4/3/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.000,00
375	.....	.....	26/6/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00

Προς απόδειξη του ισχυρισμού τους προσκομίζουν βεβαίωση της, σύμφωνα με την οποία οι επίμαχες καταθέσεις προέρχονται τον κ. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα του για το φορολογικό έτος 2015 ανέρχονται σε 1.400,00 ευρώ (εισοδήμα από ακίνητη περιουσία), ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι, ανεξαρτήτως του πραγματικού γεγονότος ότι η κατάθεση προήλθε από τον ως άνω προσφεύγοντα, τα ποσά καταθέσεων αφορούν αποκλειστικά τον ελεγχόμενο λόγω της ενεργής επαγγελματικής του δραστηριότητας και των εισοδημάτων που λαμβάνει από το κεφάλαιο, και η εν λόγω κατάθεση πραγματοποιήθηκε για λογαριασμό του.

δ. Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι παρακάτω πιστώσεις δε συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθώς προέρχονται από τη συνεργαζόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....»:

A/A	Επωνυμία Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	ΠΙΣΤΩΣΗ
96	GR.....	2/3/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	3.700,00
209	GR.....	22/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	33.000,00
321	GR.....	8/6/2015	.....	2.000,00
358	GR.....	22/6/2015	.....	3.350,00
388	GR.....	9/7/2015	ΕΝΤ.....Ξ.....	1.850,00
390	GR.....	10/7/2015	ΕΝΤ.....Ξ.....	5.000,00
393	GR.....	13/7/2015	ΕΝΤ.....Ξ.....	2.000,00
397	GR.....	16/7/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	17.000,00
407	GR.....	23/7/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	4.500,00
409	GR.....	24/7/2015	ΕΝΤ.....Ξ.....	3.200,00
411	GR.....	27/7/2015	ΕΝΤ.....Ξ.....	2.800,00
414	GR.....	29/7/2015	ΕΝΤ.....Ξ.....	3.300,00
455	GR.....	3/9/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	5.158,00
646	GR.....	10/12/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	3.200,00
687	GR.....	31/12/2015	.....	22.000,00

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι παραπάνω πιστώσεις προέρχονται από τη συνεργαζόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και αφορούν την πληρωμή έναντι δαπανών κοινών δρομολογίων, προγενεστέρως καταβληθεισών από τον προς την κοινοπραξία «.....», αποτελούν ποσά γνωστής πηγής και προέλευσης. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της σύμβασης με του ελεγχόμενου με την εταιρεία, ο

..... κατέβαλε προς την κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» για λογαριασμό της εταιρείας «.....», ποσό συνολικού ύψους 118.045,27 ευρώ. Συγκεκριμένα, στις 05-01-2015 κατέβαλε ποσό ύψους 10.000,00 ευρώ, 07-01-2015 ποσό ύψους 3.835,00 ευρώ, στις 30-01-2015 ποσό ύψους 24.811,30 ευρώ, στις 06-03-2015 ποσό ύψους 4.000,00 ευρώ, στις 20-03-2015 ποσό ύψους 5.000,00 ευρώ, στις 02-04-2015 ποσό ύψους 8.000 ευρώ, στις 03-12-2015 ποσό ύψους 10.000,00 ευρώ, και, τέλος, ποσό ύψους 52.398,57 ευρώ αποτέλεσε αντικείμενο συμψηφισμού αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των δύο συνεργαζομένων εταιρειών, κατόπιν της ετησίας εκκαθαρίσεως των καταβληθεισών δαπανών των κοινών δρομολογίων.

Από τη συγκεντρωτική πελατών - προμηθευτών προκύπτει ότι υπάρχει συνεργασία με την εταιρεία «.....» και οι καταβολές ποσών από τον αντιστοιχούν σε παραστατικά εξόδων που έχει εκδώσει η ως άνω εταιρεία και ουδεμία σχέση προκύπτει να υπάρχει με την εταιρεία Γίνεται λόγος για μία είδους τριγωνική συναλλαγή, χωρίς να υπάρχουν παραστατικά εσόδων ή εξόδων από και προς την στην ατομική επιχείρηση «.....» και την κοινοπραξία «.....». Από τις εγγραφές στα βιβλία δεν επιβεβαιώνονται οι αιτιάσεις των προσφυγόντων, διότι όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελίδες 71-73 της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι διπλογραφικές εγγραφές που έχουν γίνει ουδεμία ανάμειξη έχουν με την εταιρεία, δηλαδή ούτε από τις εγγραφές στα βιβλία, ούτε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών προκύπτει να υπάρχει παραστατικό εσόδου, ώστε να αιτιολογούνται οι πιστώσεις. Επίσης από τις εγγραφές των βιβλίων προκύπτει ότι τα χρήματα έχουν προέλθει από τον δοσοληπτικό λογαριασμό του Με βάση τα ανωτέρω, δεν προσκομίσθηκαν ικανά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σαφώς η αιτία προέλευσης των ανωτέρω διερευνούμενων πιστώσεων, καθόσον το βάρος της απόδειξης το φέρει ο προσφεύγων, ο οποίος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική αιτία προέλευσής τους, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επί του ισχυρισμού περί παράνομης και εσφαλμένης προσθήκης λογιστικών διαφορών αναφορικά με δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ, οι οποίες έχουν εξοφληθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 «κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 “Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες”:
«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στην κρινόμενη φορολογική περίοδο η ατομική επιχείρηση προέβη σε εξόφληση αγορών αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, τοις μετρητοίς και όχι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως επιτάσσουν οι διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ως

κάτωθι:.

Α. ΔΙΑΚΡΙΤΑ ΑΝΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ

Α/Α	ΗΜΕΡ.	ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΠΟΣΟ	ΟΝ/ΜΟ ΠΡΟΠΗΘΕΥΤΗ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΟΜΑΔΑ ΛΟΓΑΡ/ΣΜΟΥ
ΟΜΑΔΑ 2						
1	8/4/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	19/03/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.00.001.023
2	19/2/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	737,64	.....	19/02/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.01.010.023
3	3/11/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	861,80	.....	03/11/2015 ΤΙΜ - ΜΥΦ	26.01.010.023
4	16/11/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	983,60	.....	16/11/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.01.010.023
5	3/12/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	793,60	.....	03/12/2015 ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	26.01.010.023
ΣΥΝΟΛΟ			4.076,64			
ΟΜΑΔΑ 64						
1.	6/3/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	561,50	.....	ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	64.14.000.023
2.	20/2/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	550,00	.....	ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	64.14.000.023
3	1/2/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	1.089,43	.....	ΤΙΜΟΛ ΜΥΦ	64.14.000.023
4	3/1/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	975,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
5	28/9/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
6	28/9/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.005.023
7	12/10/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
8	12/10/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.005.023
9	26/10/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.056.023
10	12/9/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	985,00	.....	ΤΙΜ.....	64.00.005.023
11	7/9/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	700,00	.....	ΤΙΜ	64.00.005.023
ΣΥΝΟΛΟ			8.360,93			
ΟΜΑΔΑ 62						
1	28/5/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	3.970,00	.....	ΤΠΥ	62.07.003.023
2	28/5/2015	ΤΑΜΕΙΑΚΑ	1.080,00	.....	ΤΠΥ	62.07.003.023
ΣΥΝΟΛΟ			5.050,00			

Β. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 50.00.000.000 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ»

Η ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου κατά το φορολογικό έτος 2015 έλαβε παραστατικά αγορών-δαπανών άνω των 800,00 ευρώ, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στον πίνακα του Παραρτήματος 1 του με αριθμ. /19-09-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ που επισυνάπτεται στη οικεία έκθεση ελέγχου, συνολικής αξίας 661.275,74 ευρώ. Σύμφωνα με τις εγγραφές των πληρωμών μετρητοίς σε προμηθευτές της επιχείρησης (Χρέωση Λογαριασμός «Προμηθευτές 50.00.000» Πίστωση Λογαριασμός «Ταμείο 38.00.000»), όπως προκύπτουν από το επίσημο Γενικό Ημερολόγιο που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και βρίσκεται στο Παράρτημα 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι πληρωμές μετρητοίς που πραγματοποιήσε στο φορολογικό έτος 2015 είναι συνολικής αξίας 345.940,17 ευρώ. Από το ως άνω σύνολο, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και προς εύνοια των προσφευγόντων, θεώρησε ότι ποσό 280.209,83 ευρώ αφορά την εξόφληση σε μετρητά του συνόλου των οφειλών σε προμηθευτές που είχαν μεταφερθεί από την προηγούμενη χρήση 2014 (Πιστωτικό Υπόλοιπο

Προμηθευτών 31/12/2014 = 280.209,83 ευρώ), και συνεπώς οι πληρωμές τοις μετρητοίς που έγιναν για το φορολογικό έτος 2015 και καταλογίζονται ως λογιστική διαφορά περιορίστηκαν στο ποσό των 65.730,34 ευρώ (345.940,17 ευρώ-280.209,83 ευρώ).

Επειδή, σχετικά με την επικαλούμενη ως εσφαλμένη λογιστική διαφορά ποσού 65.730,34 ευρώ, οι προσφεύγοντες προσκομίζουν τραπεζικά παραστατικά επικαλούμενοι την τραπεζική εξόφληση των επίμαχων δαπανών που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα της ενδικοφανούς τους προσφυγής:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΙΝΗΣΕΩΣ	ΛΟΓ. 50	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛ ΛΟΜΕΝΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΥΠΑΡΞΗ ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟΥ/ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	16/1/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι στην Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	4.000,00
2	16/1/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση χρημάτων	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	850,00
3	23/1/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι στην Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.500,00
4	2/2/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση χρημάτων	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	950,00
5	5/2/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση χρημάτων	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.200,00
6	12/2/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι στην Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	4.000,00
7	4/3/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι στην Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	5.000,00
8	5/3/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι από την Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	800,00
9	10/3/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι στην	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	2.000,00
10	13/3/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη Πληρωμής Τραπεζής/ Έναντι λογαριασμού	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	4.000,00
11	23/4/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση μετρητών στην Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	7.000,00
12	4/5/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση χρημάτων	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.000,00
13	4/5/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση χρημάτων	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.000,00
14	29/5/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Κατάθεση μετρητών στην Τράπεζα	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	3.400,00
15	2/6/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	..... - Τιμολόγιο / Δελτίο αποστολής	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.200,00
16	18/12/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη πληρωμής / Έναντι λογαριασμού	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	20.000,00

17	18/12/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη πληρωμής / Εμβασμα έναντι ΙΧ	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.628,36
18	18/12/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη πληρωμής / Έναντι λογαριασμού	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.500,00
19	18/12/2015	Ταμειακό	Ναι	.....	Απόδειξη πληρωμής Τραπεζής / Έναντι λογαριασμού	Ναι / Με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	1.100,00
ΣΥΝΟΛΟ							62.128,36

Επειδή, η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά των **65.730,34 ευρώ** προέκυψε ως αναφέρθηκε ανωτέρω, με βάσει τις εγγραφές του Γενικού Ημερολογίου και το Αναλυτικό Καθολικό προμηθευτών, σύμφωνα με τις οποίες κατά το φορολογικό έτος 2015 η ατομική επιχείρηση του πραγματοποίησε πληρωμές τοις μετρητοίς σε προμηθευτές ποσού 345.940,17 ευρώ, όπως απεικονίζονται στο Παράρτημα 2 του με αριθμ. /19-09-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ που επισυνάπτεται στη οικεία έκθεση ελέγχου. Όπως προκύπτει από το εν λόγω Παράρτημα, οι με **α/α 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 16, 17 και 18** κινήσεις του ως άνω πίνακα, για τις οποίες οι προσφεύγοντες προσκομίζουν τραπεζικά παραστατικά, δε συμπεριλαμβάνονται στις κινήσεις του Γενικού Ημερολογίου της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου και ως εκ τούτου δεν έχουν καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο.

Όσον αφορά τις υπόλοιπες κινήσεις του παραπάνω πίνακα:

α/α 1: Προσκομίζεται το από 16/01/2015 τραπεζικό παραστατικό της Τράπεζας, ποσού 4.000,00 ευρώ, σύμφωνα με το οποίο αποδέκτης του ποσού είναι ο Η ατομική επιχείρηση του δεν έχει λάβει από το ως άνω πρόσωπο φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2015, όπως προκύπτει από τον πίνακα του Παραρτήματος 1 του με αριθμ. /19-09-2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ που επισυνάπτεται στη οικεία έκθεση ελέγχου. Εξάλλου, σύμφωνα με τα στοιχεία του Μητρώου στο Taxis, το παραπάνω φυσικό πρόσωπο δεν είναι επιτηδευματίας. Ως εκ τούτου το προσκομισθέν στοιχείο δε συσχετίζεται με προμηθευτή του ελεγχόμενου, ούτε με την εξόφληση συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου.

α/α 2: Προσκομίζεται το από 20/01/2015 τραπεζικό παραστατικό της Τράπεζας, ποσού 1.500,00 ευρώ. Το εν λόγω παραστατικό δεν ταυτίζεται ημερολογιακά και ποσοτικά με καμία πίστωση και δεν αναγράφεται ποιος είναι ο δικαιούχος του ποσού.

α/α 3: Προσκομίζεται το από 23/01/2015 τραπεζικό παραστατικό της Τράπεζας, ποσού 1.500,00 ευρώ, σύμφωνα με το οποίο δικαιούχος του λογαριασμού στον οποίο γίνεται η κατάθεση είναι ο «.....». Από τον πίνακα του Παραρτήματος 1 προκύπτει ότι στο φορολογικό έτος 2015 έχουν εκδοθεί τα με αριθμ. τιμολόγια /1-2-2015, /1-2-2015 και /31-12-2015 με αιτιολογία, ποσού 1.892,16 ευρώ, 1,845,00 ευρώ και 1.223,50 ευρώ αντίστοιχα. Η επίμαχη κατάθεση ποσού **1.500,00 ευρώ** έλαβε χώρα προγενέστερα της έκδοσης των παραπάνω τιμολογίων και δεν υπάρχει αντιστοίχιση με συγκεκριμένο τιμολόγιο, ούτε προκύπτει η ολική εξόφληση κάποιου από αυτά με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

α/α 4: Προσκομίζεται το από 02/02/2015 τραπεζικό παραστατικό της, ποσού 950,00 ευρώ. Το εν λόγω παραστατικό ταυτίζεται μόνο ημερολογιακά με κίνηση στο Ημερολόγιο του ελεγχόμενου, καθώς,

με βάση τους δικαιούχους του λογαριασμού που αναγράφεται σε αυτό, δεν προκύπτει συσχέτιση με κάποιο προμηθευτή και τιμολόγιο που εκδόθηκε προς την ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου.

α/α 5: Προσκομίζεται το από 05/02/2015 τραπεζικό παραστατικό της, ποσού 1.200,00 ευρώ με δικαιούχο του λογαριασμού πίστωσης τον Το εν λόγω παραστατικό ταυτίζεται μόνο ημερολογιακά με κίνηση στο Ημερολόγιο του ελεγχόμενου, καθώς, ο συγκεκριμένος προμηθευτής δε υπάρχει στον πίνακα του Παραρτήματος 1, ούτε αποδεικνύεται ότι συνδέεται με την εξόφληση κάποιου συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου.

α/α 12: Προσκομίζεται το από 04/05/2015 αποδεικτικό κατάθεσης της, ποσού 2.000,00 ευρώ, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό. Από το σώμα του αποδεικτικού δεν είναι ευκρινή τα στοιχεία του δικαιούχου, παρά το όνομα «.....». Σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται συσχέτιση με εξόφληση συγκεκριμένου τιμολογίου προμηθευτή του ελεγχόμενου.

α/α 18: Προσκομίζεται το από 18/12/2015 τραπεζικό παραστατικό της Τράπεζας, ποσού 1.100,00 ευρώ με δικαιούχο του λογαριασμού πίστωσης την εταιρεία «.....». Το εν λόγω παραστατικό ταυτίζεται μόνο ημερολογιακά με κίνηση στο Ημερολόγιο του ελεγχόμενου, καθώς ο συγκεκριμένος προμηθευτής δε υπάρχει στον πίνακα του Παραρτήματος 1, ούτε αποδεικνύεται ότι συνδέεται με την εξόφληση κάποιου συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ωστόσο, η παραπάνω καταλογισθείσα λογιστική διαφορά των 65.730,34 ευρώ προέκυψε από τις εγγραφές «Χρέωση του λογαριασμού 50.00.000 (Προμηθευτές εσωτερικού)» και «Πίστωση του λογαριασμού 38.00.000 (Ταμείο)» και συνεπώς αφορά μικτή αξία, στην οποία εμπεριέχεται ο ΦΠΑ 23%. Ως εκ τούτου, με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, το παραπάνω ποσό πρέπει να αποφορολογηθεί και να καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά το ποσό των **53.439,30 (=65.730,34/1,23)** ευρώ αντί του ποσού 65.730,34 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω, λόγω περιορισμού της ως άνω λογιστικής διαφοράς κατά το ποσό των 12.291,04 ευρώ, τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης (ζημιά) του ελεγχόμενου από -23.114,12 ευρώ τελικώς προσδιορίζεται στο ποσό των -35.405,12 ευρώ.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 30/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, του, ΑΦΜ, της, ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ, ως νόμιμων κληρονόμων με ποσοστό της εξ αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής κατ' 1/4 εκάστου του ελεγχόμενου, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./21-02-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, μόνο ως προς το φορολογητέο αποτέλεσμα (ζημιά) της ατομικής του επιχείρησης και συγκεκριμένα ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ Ε3	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΖΗΜΙΑ) ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	-118.838,35	-23.114,12	-35.405,12

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	193.505,09	491.453,92	491.453,92	297.948,83
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	19.642,08	117.965,19	117.965,19	98.323,11
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		6.057,56	6.057,56	6.057,56	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1.211,51	1.211,51	1.211,51	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			49.161,56	49.161,56	49.161,56
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		11.610,31	29.487,24	29.487,24	17.876,93
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		674,92	1.300,00	1.300,00	
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	674,92	674,92	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		40.496,38	205.857,98	205.857,98	165.361,60

(ως η υπ' αριθμ./21-02-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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