



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2019

Αριθμός απόφασης: 1000

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. 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*».

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 28/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και αρ., κατά των: α) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και β) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και β) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/10/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της ίδιας φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 111.097,74 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 102.587,65 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **213.685,39 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.639,16 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 5.042,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.681,70 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 19/10/2018 εκθέσεως μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του ΚΕΦΟΜΕΠ, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για τα οικονομικά έτη 2013-2014 και για το φορολογικό έτος 2014 δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Ειδικότερα, από την εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων μετέφερε στο εξωτερικό (Βουλγαρία) χρηματικά ποσά (εμβάσματα) ως δικαιούχος και συγκεκριμένα κατά το έτος 2012 μετέφερε δεκατρία (13) εμβάσματα συνολικού ύψους 279.998,54€ ενώ κατά το έτος 2013 ένα (1) έμβασμα ποσού 7.000,00€.

Επιπροσθέτως, στις εν λόγω δύο ελεγχόμενες χρήσεις προέκυψαν 66 πιστώσεις, συνολικής αξίας 625.321,82 € (καθαρής αξίας 508.391,72€), οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων δεν μπόρεσε ο προσφεύγων να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσης, καθώς δεν συσχετίστηκαν με αντίστοιχες χρεώσεις των λογαριασμών του.

Οι υπό διερεύνηση πιστώσεις, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα προερχόμενο από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητάς του, καθόσον στην αιτιολογία συναλλαγής αναφέρεται η επωνυμία νομικών προσώπων, τα οποία κάνουν επαναλαμβανόμενες ονομαστικές καταθέσεις στον ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και περαιτέρω διότι:

- i. διατηρεί ενεργή ατομική εμπορική επιχείρηση μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου,
- ii. δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό πρωτ...../2018 και/2018 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης των ποσών των υπό διερεύνηση συναλλαγών, καθώς και αν τα εν λόγω χρηματικά ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη,
- iii. δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία και φορολογικά στοιχεία εσόδων και δαπανών,
- iv. δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2012 και 2013,
- v. υπέβαλλε τις με αριθμό/2012,/2012,/2012 και/2013 περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Α', Β', Γ και Δ' τριμήνου 2012 αντίστοιχα και τις με αριθμό

...../2013 και/2013 περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Α' και Β' τριμήνου 2013, στις οποίες δεν δήλωσε φορολογητέες εκροές,

- vi. δεν υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το Γ' και Δ' τρίμηνο 2013, ενώ δεν υπέβαλλε καμία περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη χρήση 2014 και
- vii. δεν υπέβαλλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τις χρήσεις 2012 και 2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, και ειδικότερα λόγω της μη επίδειξης στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων, των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών καθώς και των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. παραστατικών με τα οποία διενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές, τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως ανακριβή. Ωστόσο, επειδή ο εν λόγω έλεγχος ήταν μερικός και βασίστηκε στα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, κρίθηκε ότι δεν ήταν αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών του υποχρεώσεων και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή προχώρησε σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013, και στον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εισροών και εκροών εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Έλλειψη νόμιμης βάσης της προσβαλλόμενης πράξης - Πλάνη περί τα πράγματα- Εσφαλμένη Ερμηνεία & Εφαρμογή του Νόμου. Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι οι πιστώσεις στον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό, εμπίπτουν στην διάταξη του άρθρου 28§1 του ν. 2238/1994 και αφορούν σε εισόδημά του προσωπικό και επί των οποίων δεν υπεβλήθησαν οι φορολογικές δηλώσεις των αντίστοιχων ετών εμπροθέσμως. Ωστόσο, οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν στην δραστηριότητα της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....», ως προκύπτει και από τα σχετικά παραστατικά – Τιμολόγια πώλησης αγαθών, τα οποία προσκομίζονται.

Εν προκειμένω, κατά τις επίμαχες φορολογικές περιόδους 1-1-2012 έως 31-12-2012 και 1-1-2013 έως 31-12-2013, το σύνολο του κύκλου εργασιών πραγματοποιείτο από την ετερόρρυθμη εταιρεία, στην οποία ήταν ομόρρυθμο μέλος, οπότε και το σύνολο των συναλλαγών που απεικονίζονται στον σχετικό Πίνακα [4] της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, αντιστοιχούν σε τιμολόγια πώλησης διαφόρων μαγειρικών ελαίων ή ανακυκλώσιμων ελαίων προς διάφορους πελάτες. Οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν μέσω του προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για λόγους

διευκόλυνσης και αντιστοιχούν σε παραστατικά Τιμολόγια και Δελτία Αποστολής προς πελάτες.

- Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας – Δυσανάλογη και επαχθής επιβολή πρόσθετων φόρων ανακρίβειας/μη υποβολής. Οι κοινοποιηθείσες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. έχουν εκδοθεί κατά παράβαση της Αρχής της Αναλογικότητας και θα πρέπει να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν προσηκόντως. Τούτο διότι, καλείται να καταβάλει ποσά, τα οποία είναι εξόχως υψηλά σε σχέση με την φερόμενη παράβαση και ουδόλως αναλογικά προς τον επιδιωκόμενο σκοπό

Για την αιτιολόγηση των ισχυρισμών που επικαλείται ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προέβη στην προσκόμιση νέων στοιχείων, τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης και ως εκ τούτου δεν είχαν ληφθεί υπ' όψιν κατά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων.

Κατόπιν τούτου, η υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφο, διαβίβασε την υπ' αριθ. /2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου μας στο ΚΕΦΟΜΕΠ, προκειμένου το τελευταίο να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Το ΚΕΦΟΜΕΠ αφού επεξεργάστηκε τα εν λόγω στοιχεία, απέστειλε στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. /2019 έγγραφό του (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019) την με αρ. πρωτ. /2019 απάντησή του επί της ανωτέρω πράξης αναπομπής. Δυνάμει του με ημερομηνία θεώρησης 18/02/2019 πορίσματος στο οποίο κατέληξε η φορολογική αρχή μετά τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, δεν μεταβλήθηκε το ποσό του αρχικώς προσδιορισθέντος από τον έλεγχο φόρου προστιθέμενης αξίας.

Περαιτέρω, η υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 Κλήση σε Ακρόαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1064/2017, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από τη λήψη της, η οποία έλαβε χώρα με συστημένη επιστολή στις 28/02/2019. Την 05/03/2019, ο προσφεύγων διά του πληρεξουσίου δικηγόρου του, κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2012 και 2013, ορίζεται:

«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε

κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.».

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 για τις ακόλουθες πιστώσεις:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού Τράπεζας Πειραιώς	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης σε € με ΦΠΑ	Καθαρή Αξία Υποκ. σε ΦΠΑ 23%	Αναλογούν ΦΠΑ
1		16/1/2012	.....	15.381,55	12.505,33	2.876,22
2		17/1/2012		900,00	731,71	168,29
3		31/1/2012		12.550,00	10.203,25	2.346,75
4		16/2/2012	.....	462,16	375,74	86,42
5		16/2/2012	.....	1.724,83	1.402,30	322,53
6		17/2/2012	.....	3.449,67	2.804,61	645,06
7		17/2/2012	.....	19.926,82	16.200,67	3.726,15
8		24/2/2012	.....	14.629,62	11.894,00	2.735,62
9		9/3/2012	.....	14.832,16	12.058,67	2.773,49
10		19/3/2012	.....	208,82	169,77	39,05
11		19/3/2012	.....	474,60	385,85	88,75
12		20/3/2012	.....	3.254,40	2.645,85	608,55
13		20/3/2012	.....	21.617,25	17.575,00	4.042,25
14		21/3/2012	.....	390,53	317,50	73,03
15		27/3/2012		2.360,00	1.918,70	441,30
16		4/4/2012	.....	15.672,72	12.742,05	2.930,67
17		10/4/2012	.....	12.592,24	10.237,59	2.354,65
18		12/4/2012	.....	12.000,00	9.756,10	2.243,90
19		17/4/2012	.....	7.225,47	5.874,37	1.351,10
20		27/4/2012	.....	14.648,92	11.909,69	2.739,23
21		8/5/2012	.....	9.259,00	7.527,64	1.731,36
22		11/5/2012	.....	19.660,60	15.984,23	3.676,37
23		21/5/2012	.....	15.943,20	12.961,95	2.981,25
24		23/5/2012	.....	106,14	86,29	19,85

A/A	Αριθμός Λογαριασμού Τράπεζας Πειραιώς	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης σε € με ΦΠΑ	Καθαρή Αξία Υποκ. σε ΦΠΑ 23%	Αναλογούν ΦΠΑ
25		1/6/2012	.....	12.842,87	10.441,36	2.401,51
26		6/6/2012	.....	14.901,60	12.115,12	2.786,48
27		8/6/2012	.....	19.471,20	15.830,24	3.640,96
28		15/6/2012	.....	21.856,80	17.769,76	4.087,04
29		20/6/2012	.....	300,00	243,90	56,10
30		29/6/2012	.....	18.824,40	15.304,39	3.520,01
31		4/7/2012	.....	18.270,00	14.853,66	3.416,34
32		6/7/2012	.....	6.600,00	5.365,85	1.234,15
33		9/7/2012	.....	7.629,60	6.202,93	1.426,67
34		12/7/2012	.....	17.799,60	14.471,22	3.328,38
35		13/7/2012	.....	1.000,00	813,01	186,99
36		16/7/2012	.....	10.663,49	8.669,50	1.993,99
37		20/7/2012	.....	973,20	791,22	181,98
38		27/7/2012	.....	7.500,00	6.097,56	1.402,44
39		1/8/2012	.....	7.048,80	5.730,73	1.318,07
40		6/8/2012	.....	18.387,60	14.949,27	3.438,33
41		9/8/2012	.....	15.220,80	12.374,63	2.846,17
42		16/8/2012	.....	20.815,20	16.922,93	3.892,27
43		29/8/2012	.....	16.000,00	13.008,13	2.991,87
44		31/8/2012	.....	8.000,00	6.504,07	1.495,93
45		4/9/2012	.....	12.000,00	9.756,10	2.243,90
46		5/9/2012	.....	5.396,40	4.387,32	1.009,08
47		7/9/2012	.....	2.000,00	1.626,02	373,98
48		13/9/2012	.....	22.700,00	18.455,28	4.244,72
49		19/9/2012	.....	18.473,00	15.018,70	3.454,30
50		10/10/2012	.....	1.000,00	813,01	186,99
51		10/10/2012	.....	8.252,00	6.708,94	1.543,06

A/A	Αριθμός Λογαριασμού Τράπεζας Πειραιώς	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης σε € με ΦΠΑ	Καθαρή Αξία Υποκ. σε ΦΠΑ 23%	Αναλογούν ΦΠΑ
52		19/10/2012	.....	7.605,00	6.182,93	1.422,07
53		29/10/2012	.....	140,00	113,82	26,18
54		30/10/2012	.....	7.250,00	5.894,31	1.355,69
55		16/11/2012	.....	24.040,20	19.544,88	4.495,32
56		30/11/2012	.....	21.955,80	17.850,24	4.105,56
57		6/12/2012	.....	976,32	793,76	182,56
Σύνολα καταθέσεων - πιστώσεων χρήσης 2012				595.164,58	483.873,64	111.290,94
58		22/1/2013	.....	5.000,00	4.065,04	934,96
59		30/1/2013	.....	6.000,00	4.878,05	1.121,95
60		4/2/2013	.....	3.265,49	2.654,87	610,62
61		14/2/2013	.....	7.908,19	6.429,42	1.478,77
62		9/4/2013	.....	371,66	302,16	69,50
63		18/4/2013	.....	7.050,00	5.731,71	1.318,29
64		23/5/2013	.....	210,00	170,73	39,27
65		27/6/2013	.....	130,00	105,69	24,31
66		4/9/2013	.....	221,90	180,41	41,49
Σύνολα καταθέσεων - πιστώσεων χρήσης 2013				30.157,24	24.518,08	5.639,16
Γενικό σύνολο καταθέσεων – πιστώσεων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994				625.321,82	508.391,72	116.930,10

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή για την επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν στην δραστηριότητα της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» προσκόμισε νέα στοιχεία και συγκεκριμένα:

1. Αντίγραφο της από 17/10/2018 Καρτέλας Προμηθευτή της εταιρείας «.....» για τα έτη 2012 και 2013, στην οποία εμφανίζονται συναλλαγές με την εταιρεία «.....» (Σχετ. 1, σελίδες 3)
2. Αντίγραφα τιμολογίων της εταιρείας «.....» προς την εταιρεία «.....» (Σχετ. 2, σελίδες 37)

3. Αντίγραφο της από 24/10/2018 Καρτέλας Προμηθευτή του
..... στην οποία εμφανίζονται συναλλαγές με την εταιρεία
«.....» (Σχετ. 3, σελίδα 1)

4. Αντίγραφα τιμολογίων της εταιρείας «.....» προς
τον κ. (Σχετ. 4, σελίδες 14)

5. Αντίγραφο του υπ' αριθ. /2012 Τιμολογίου της εταιρείας
«.....» προς τον (Σχετ. 5, σελίδα 1)

6. Αντίγραφο του υπ' αριθ. /2012 Τιμολογίου της εταιρείας
«.....» προς τον (Σχετ. 6, σελίδα 1)

Νομιμοποιητικά έγγραφα της εταιρείας «.....» (Σχετ.
7, 7α, 7β, 7γ, σελίδες 35)

Επειδή τα εν λόγω στοιχεία, αναπέμφθηκαν στην φορολογική αρχή δυνάμει της υπ' αριθ. /2019 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να αξιολογηθούν, καθόσον δεν λήφθηκαν υπ' όψιν από τον έλεγχο κατά τη σύνταξη της από 19/10/2018 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή το ΚΕΦΟΜΕΠ, μετά τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, απέστειλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. πρωτ. /2019 Πόρισμα Ελέγχου, με το οποίο δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις αφορούσαν εξόφληση παραστατικών της εταιρείας «.....» στην οποία είναι διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος κατά 99% διότι:

«...δεν αποδεικνύεται επαρκώς ότι σχετίζονται με την προαναφερόμενη εταιρεία γιατί:

- *πρόκειται για απλά φωτοαντίγραφα αθεώρητων τιμολογίων πώλησης αγαθών, χωρίς τα θεωρημένα δελτία αποστολής και έγγραφα μεταφοράς αγαθών,*
- *δεν διαπιστώθηκε η καταχώρησή τους στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας καθόσον δεν προσκομίσθηκαν,*
- *δεν αποδόθηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθόσον δεν υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις,*
- *οι προσκομισθείσες καρτέλες προμηθευτών είναι απλές φωτοτυπίες που δεν φέρουν σφραγίδα και υπογραφή από το λογιστή ή τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας που τα εξέδωσε και επομένως δεν αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του,*
- *τα ποσά που καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο είναι ποσά που πιστώθηκαν στους*

προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και όχι σε λογαριασμό της εταιρείας
«.....»,

- από τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα παραστατικών στοιχείων που επικαλείται ο προσφεύγων, φαίνεται ότι σχετίζονται με την άσκηση δραστηριότητας χονδρικού εμπορίου βρώσιμων ελαίων και λιπών (ΚΑΔ 46331300), δραστηριότητα που έχει δηλώσει ο προσφεύγων στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τόσο στην ατομική του επιχείρηση ως κύρια, όσο και στην προσωπική του εταιρεία «.....» ως δευτερεύουσα. Επομένως, δεν μπορεί να διαπιστωθεί σαφώς ότι οι πιστώσεις αφορούν την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα ή της προσωπικής του εταιρείας «.....»

Επειδή την 05/03/2019, ο προσφεύγων διά του πληρεξουσίου δικηγόρου του, κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε τα ακόλουθα νέα συμπληρωματικά στοιχεία:

«**1.** Το Έντυπο Ε5 που αφορά σε Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική χρήση 1/1/2012 - 31/12/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ.»

2. Το Έντυπο Ε3 που αφορά σε Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευμάτων για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική χρήση 1/1/2012 - 31/12/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

3, 3α. Την με αριθμ. πρωτ. /2012 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα με αριθμ. πρωτ. /2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ για το 1ο Τρίμηνο (1/1/2012 - 31/3/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

4, 4α. Την με αριθμ. πρωτ. /2012 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα με αριθμ. πρωτ. /2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ για το 2ο Τρίμηνο (1/4/2012 - 30/6/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

5, 5α. Την με αριθμ. πρωτ. /2012 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα με αριθμ. πρωτ. /2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ για το 3ο Τρίμηνο (1/7/2012 - 30/9/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

6, 6α. Την με αριθμ. πρωτ. /2013 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα με αριθμ. πρωτ. /2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ για το 4ο Τρίμηνο

(1/10/2012 - 31/12/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την Αναλυτική Κατάσταση Αγορών Εμπορευμάτων για το έτος 2012 (11/2/2012 - 3/12/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

8. Την Αναλυτική Κατάσταση Αγορών Παγίων για το έτος 2012 (5/4/2012 - 12/10/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

9. Την Αναλυτική Κατάσταση Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για το έτος 2012 (17/1/2012 - 7/12/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

10. Την Αναλυτική Κατάσταση Εξόδων-Δαπανών για το έτος 2012 (31/1/2012 - 31/12/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

11. Την Αναλυτική Κατάσταση Πωλήσεων για το έτος 2012 (2/1/2012 - 28/11/2012) για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

12. Την με αριθ. πρωτ./2017 Αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» για την καταχώρηση του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα (Εντ. Φ5) Χρήσης 1/1-31/12/2012 για την ετερόρρυθμη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

13. Το Έντυπο Ε1 που αφορά σε Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1-1-2012 - 31-12-2012 για εμένα ατομικά, με ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ.

14. Το Έντυπο Ε3 που αφορά σε Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευμάτων για το οικονομικό έτος 2013 (1/1/2012 - 31/12/2012) για εμένα ατομικά, με ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ.

15, 15α. Την με αριθμ. πρωτ./2012 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα την 1/3/2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ (αρ. καταχώρησης taxisnet:) για το 1ο Τρίμηνο (1/1/2012 - 31/3/2012) για εμένα ατομικά, με ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ.

16, 16α. Την με αριθμ. πρωτ./2012 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα την 1/3/2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ (αρ. καταχώρησης taxisnet:) για το 2ο Τρίμηνο (1/4/2012 - 30/6/2012) για εμένα ατομικά, με ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ.

17, 17α. Την με αριθμ. πρωτ./2012 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα την 1/3/2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ (αρ. καταχώρησης taxisnet:

.....) για το 3ο Τρίμηνο (1/7/2012 – 30/9/2012) για εμένα ατομικά, με ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ.

18, 18α. Τη με αριθμ. πρωτ./2013 Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ καθώς και η νέα υποβληθείσα την 1/3/2019 τροποποιητική Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ (αρ. καταχώρησης taxisnet:) για το 4ο Τρίμηνο (1/10/2012 - 31/12/2012) για εμένα ατομικά, με ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ.

19. Την Αναλυτική Κατάσταση Αγορών Εμπορευμάτων για το έτος 2012 (2/1/2012 – 25/1/2012), αφορώσα στην ατομική επιχείρηση που διατηρούσα (ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ)

20. Την Αναλυτική Κατάσταση Δαπανών-Εξόδων για το έτος 2012 (2/2/2012 – 30/12/2012) αφορώσα στην ατομική επιχείρηση που διατηρούσα (ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ)

21. Την Αναλυτική Κατάσταση Πωλήσεων για το έτος 2012 (26/1/2012 – 2/3/2012), αφορώσα στην ατομική επιχείρηση που διατηρούσα (ΑΦΜ, ΔΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ)

22. Τη Βεβαίωση για τα αναλογούντα καθαρά κέρδη της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....», για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2012 έως 31/1/2012, σε εμένα, ως συμμετέχων στην ως άνω ετερόρρυθμη εταιρεία με ποσοστό 99%.»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

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

Επειδή επιπροσθέτως με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 σύμφωνα με την πάγια νομολογία και ειδικότερα τις υπ' αριθ. 3108/1996, 2054/1995 και 1148/1994 αποφάσεις ΣτΕ, έχει κριθεί ότι η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργώντας έλεγχο στον προσφεύγοντα, καταλόγισε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το ποσό των 483.873,64€ για τη χρήση 2012 και το ποσό των 24.518,08€ για τη χρήση 2013. Τα εν λόγω ποσά αφορούν σε πιστώσεις που διαπιστώθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ύψους 595.164,58 € και 30.157,24€ κατά τις χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα, τα οποία καταλόγισε η φορολογική αρχή, αφού πρώτα απομείωσε αυτά κατά 23%, δηλαδή κατά το ποσοστό του αναλογούντος ΦΠΑ, εφόσον έκρινε ότι στο σύνολό τους οι πιστώσεις αυτές αφορούσαν έσοδα προερχόμενα από εμπορική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια, καταλόγισε τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αναλογούσε στις εν λόγω πιστώσεις με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή, προκειμένου να χαρακτηρίσει και να φορολογήσει όλες τις επίμαχες καταθέσεις ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και ακολούθως να καταλογίσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, στήριξε την κρίση της στο γεγονός ότι *«στην αιτιολογία συναλλαγής των υπό διερεύνηση πιστώσεων αναφέρεται η επωνυμία νομικών προσώπων, τα οποία κάνουν επαναλαμβανόμενες ονομαστικές καταθέσεις στον ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του.»*

Επειδή με την ΠΟΛ. 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«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 προσάυξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση των δηλώσεων τρίτων ως προς την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων ως ομόρρυθμο μέλος διαπιστώνονται τα εξής:

α) Για το έτος 2012, δηλώθηκε ως πελάτης από 26 επιχειρήσεις, με συνολικά 152 ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 415.120,41 €. Αντίστοιχα, η εν λόγω εταιρεία δηλώθηκε ως προμηθεύτρια από 17 επιχειρήσεις για σύνολο 86 εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, των οποίων η συνολική αξία ανέρχεται σε 684.866,85€.

β) Για το έτος 2013, η εταιρεία δηλώθηκε ως πελάτης από 3 επιχειρήσεις με συνολικά 5 ληφθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 4.382,93€. Αντίστοιχα, ως προμηθεύτρια δηλώθηκε από 6 επιχειρήσεις με συνολικά 8 εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η αξία των οποίων ανέρχεται σε 71.163,89€.

Από την αντιπαραβολή των υποβληθεισών καταστάσεων για τα δύο ελεγχόμενα έτη, προκύπτει ότι, η εταιρεία «.....» δηλώθηκε είτε ως πελάτης είτε ως προμηθεύτρια τόσο από εταιρείες όσο και από ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες ταυτίζονται στην πλειοψηφία τους με τους καταθέτες των υπό διερεύνηση πιστώσεων.

Ειδικότερα, η εταιρεία, η οποία, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, έχει πραγματοποιήσει την πλειοψηφία των επίμαχων καταθέσεων (σύνολο πιστώσεων 595.164,58€ στη χρήση 2012 και 14.265,49€ στη χρήση 2013), εμφανίζεται να έχει μεγάλη συναλλακτική δραστηριότητα με την εταιρεία Ειδικότερα, κατά τη χρήση 2012, σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, δήλωσε ότι έλαβε από την ετερόρρυθμη εταιρεία του

προσφεύγοντος 29 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 500.221,07€, ενώ κατά τη χρήση 2013 έλαβε 1 φορολογικό στοιχείο αξίας 14.256,49€.

Επιπροσθέτως, ο που πραγματοποίησε 7 καταθέσεις, συνολικής αξίας 65.280,00€ σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, εντός της χρήσης 2012, ομοίως δεν δηλώνει την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ως προμηθευτριά του, αλλά την εταιρία Με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών προμηθευτών, έλαβε από την ετερόρρυθμη εταιρεία 17 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 98.737,80€ κατά το έτος 2012 και ένα φορολογικό στοιχείο στο έτος 2013 αξίας 8.034,00€.

Επίσης, η εταιρεία δηλώθηκε ως προμηθεύτρια και από τις επιχειρήσεις «.....», «.....» και «.....» στη χρήση 2012 και από την εταιρεία «.....» στη χρήση 2013, οι οποίες ομοίως πραγματοποίησαν καταθέσεις σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στις κρινόμενες χρήσεις.

Συνεπώς, με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτες επιχειρήσεις, δεν προκύπτουν εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος με τους καταθέτες των επίμαχων πιστώσεων.

Αντιθέτως, διαπιστώνεται συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ των ως άνω καταθετών και της ετερόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων. Μάλιστα, από τα δεδομένα των προαναφερθεισών καταστάσεων, συνάγεται ότι η εταιρεία, εμφανίζεται να έχει με τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις, συνολικές ετήσιες συναλλαγές, οι οποίες υπερκαλύπτουν και συνεπώς δικαιολογούν τα επίμαχα ποσά που αυτές κατέθεσαν, στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή επιπλέον, όπως προκύπτει από με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 Υπόμνημα που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας, ο προσφεύγων, την 01/03/2019 προχώρησε σε εκπρόθεσμη υποβολή, μεταξύ άλλων, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, για την εταιρεία (έντυπα Ε5 και Ε3) με ποσά που συνάδουν με αυτά των υποβληθεισών δηλώσεων τρίτων. Ταυτόχρονα, υπέβαλε για το ίδιο οικονομικό έτος, εκπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος και για την ατομική του επιχείρηση (έντυπα Ε1 και Ε3), η οποία ωστόσο, μέχρι και την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, δεν είχε ακόμη καταχωρηθεί και εκκαθαριστεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ως εκ τούτου, δεν δύναται να ληφθεί υπ' όψιν κατά τον προσδιορισμό της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος από την υπηρεσία μας.

Επειδή βάσει των όσων προαναφέρθηκαν, αφενός δεν αποδεικνύεται από την φορολογική αρχή ότι οι εν λόγω πιστώσεις σχετίζονται με την ατομική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, αφετέρου δε, όπως πιο πάνω αναφέρουμε, διαπιστώνεται ότι οι καταθέσεις στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος προέρχονται στην πλειοψηφία τους από πελάτες της εταιρείας

Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εν λόγω εταιρείας και η διερεύνηση της πραγματοποίησης των συναλλαγών που, βάσει των δηλώσεων τρίτων, φέρεται να έγιναν από εκείνη, αποτελεί αντικείμενο διαφορετικού ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή και δεν άπτεται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επομένως, αναλυτικά οι κάτωθι καταθέσεις δεν αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος από την ατομική του δραστηριότητα:

ΧΡΗΣΗ 2012

α) με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

1	.....	16/01/2012	.....	15.381,55
7	.....	17/02/2012	.....	19.926,82
8	.....	24/02/2012	.....	14.629,62
9	.....	09/03/2012	.....	14.832,16
13	.....	20/03/2012	.....	21.617,25
16	.....	04/04/2012	.....	15.672,72
17	.....	10/04/2012	.....	12.592,24
18	.....	12/04/2012	.....	12.000,00
19	.....	17/04/2012	.....	7.225,47
20	.....	27/04/2012	.....	14.648,92
21	.....	08/05/2012	.....	9.259,00
22	.....	11/05/2012	.....	19.660,60
23	.....	21/05/2012	.....	15.943,20
25	.....	01/06/2012	.....	12.842,87
26	.....	06/06/2012	.....	14.901,60
27	.....	08/06/2012	.....	19.471,20

28	.....	15/06/2012	.....	21.856,80
30	.....	29/06/2012	.....	18.824,40
31	.....	04/07/2012	.....	18.270,00
32	.....	06/07/2012	.....	6.600,00
33	.....	09/07/2012	.....	7.629,60
34	.....	12/07/2012	.....	17.799,60
36	.....	16/07/2012	.....	10.663,49
38	.....	27/07/2012	.....	7.500,00
39	.....	01/08/2012	.....	7.048,80
40	.....	06/08/2012	.....	18.387,60
41	.....	09/08/2012	.....	15.220,80
42	.....	16/08/2012	.....	20.815,20
43	.....	29/08/2012	.....	16.000,00
44	.....	31/08/2012	.....	8.000,00
45	.....	04/09/2012	.....	12.000,00
46	.....	05/09/2012	.....	5.396,40
55	.....	16/11/2012	.....	24.040,20
56	.....	30/11/2012	.....	21.955,80
ΣΥΝΟΛΟ				498.613,91

β) Με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

48	.....	13/09/2012	.....	22.700,00
49	.....	19/09/2012	.....	18.473,00
50	.....	10/10/2012	.....	1.000,00
51	.....	10/10/2012	.....	8.252,00
52	.....	19/10/2012	.....	7.605,00

54	.....	30/10/2012	.....	7.250,00
ΣΥΝΟΛΟ				65.280,00

γ) με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

4	.....	16/02/2012	.....	462,16
37	.....	20/07/2012	.....	973,2
ΣΥΝΟΛΟ				1.435,36

δ) με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

5	.....	16/02/2012	.....	1.724,83
6	.....	17/02/2012	.....	3.449,67
14	.....	21/03/2012	.....	390,53
12	.....	20/03/2012	.....	3.254,40
ΣΥΝΟΛΟ				8.819,43

ε) με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

57	.....	06/12/2012	.....	976,32
ΣΥΝΟΛΟ				976,32

ΧΡΗΣΗ 2013

α) με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

58	.....	22/01/2013	.....	5.000,00
59	.....	30/01/2013	.....	6.000,00
60	.....	04/02/2013	.....	3.265,49
ΣΥΝΟΛΟ				14.265,49

β) με αιτιολογία συναλλαγής «.....»:

61	.....	14/02/2013	.....	7.908,19
ΣΥΝΟΛΟ				7.908,19

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της

διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή στην υπ’ αριθ. 3762/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «*Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την*».

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι μεταξύ των εξήντα έξι (66) διερευνώμενων πιστώσεων, συμπεριλαμβάνονται και πέντε (5) πιστώσεις, οι οποίες είναι ανώνυμες και δεν εμφανίζεται επωνυμία καταθέτη ή αιτιολογία συναλλαγής (υπ’ αριθ. 2, 3, 15, 53 και 63). Συνεπώς, για τις εν λόγω πιστώσεις, εφόσον δεν προκύπτει ο καταθέτης και δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και αιτία προέλευσης τους, έπρεπε να καταλογισθούν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν. 2238/1994, και όχι ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα, καθόσον από κανένα διαθέσιμο στοιχείο δεν τεκμηριώνεται ότι πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές του προσφεύγοντος.

Επειδή περαιτέρω, μεταξύ των κρινόμενων πιστώσεων, υφίστανται επτά (7) καταθέσεις οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί από διάφορα πρόσωπα (υπ’ αριθ. 11, 35, 47, 62, 64, 65 και 66). Ωστόσο, λαμβάνοντας υπ’ όψιν το γεγονός ότι από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, αλλά και από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει εάν τα εν λόγω πρόσωπα είχαν την ιδιότητα του επιτηδευματία, πολλώ δε μάλλον ότι διενεργούσαν συναλλαγές που αποδεδειγμένα σχετίζονται με την ατομική επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ο χαρακτηρισμός των εν λόγω πιστώσεων ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα είναι αβάσιμος και πλημμελώς αιτιολογημένος.

Επειδή επιπροσθέτως, από κανένα σημείο των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο προσφεύγων δηλώθηκε από τρίτες επιχειρήσεις ως πελάτης ή ως προμηθευτής και περαιτέρω εάν από τις καταστάσεις αυτές προκύπτει οποιαδήποτε συσχέτιση με τις υπό διερεύνηση πιστώσεις, είτε ως προς τα δηλωθέντα ποσά, είτε ως προς τους συναλλασσόμενους. Επιπροσθέτως, δεν ζητήθηκαν στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 15 ΚΦΔ από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

Επειδή, ως προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, από την εξέταση των διαθέσιμων στο σύστημα Taxis στοιχείων από τις υποβληθείσες δηλώσεις τρίτων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

α) Για το έτος 2012, ο προσφεύγων, δηλώθηκε ως πελάτης από 3 επιχειρήσεις με συνολικά 9 ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 2.949,40€. Αντίστοιχα, ως προμηθευτής, δηλώθηκε μόνο από μία επιχείρηση για συνολικά 2 εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 996,20€. Σημειώνεται δε, ότι από την αντιπαραβολή και τον έλεγχο των στοιχείων των εν λόγω καταστάσεων, δεν προέκυψε οποιαδήποτε ταύτιση ή συσχέτιση με τα στοιχεία των προσώπων (νομικών και φυσικών) που διενήργησαν τις επίμαχες πιστώσεις στην κρινόμενη χρήση.

β) Για το έτος 2013 δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης ή ως προμηθευτής.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» προβλέπονται τα ακόλουθα:

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την

ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων, όσες πιστώσεις είναι ανώνυμες καθώς και όσες δεν σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας, και των οποίων ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε την πηγή και αιτία προέλευσης, έπρεπε να καταλογισθούν από τη φορολογική αρχή και να φορολογηθούν ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν. 2238/1994, και όχι ως εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα, καθόσον από κανένα διαθέσιμο στοιχείο δεν τεκμηριώνεται ότι πρόκειται για εμπορικές συναλλαγές του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, οι πιστώσεις για τις χρήσεις 2012 και 2013, οι οποίες δεν αποτελούν εισόδημα του προσφεύγοντος από την ατομική του δραστηριότητα, αλλά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για την οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 είναι οι εξής:

ΧΡΗΣΗ 2012

2	.....	17/01/2012		900,00
3	.....	31/01/2012		12.550,00
10	.....	19/03/2012	.....	208,82
11	.....	19/03/2012	.....	474,6
15	.....	27/03/2012		2.360,00
24	.....	23/05/2012	.....	106,14
29	.....	20/06/2012	.....	300,00

35	.....	13/07/2012	.....	1.000,00
47	.....	07/09/2012	.....	2.000,00
53	.....	29/10/2012		140,00
ΣΥΝΟΛΟ				20.039,56

ΧΡΗΣΗ 2013

62	.....	09/04/2013	.....	371,66
63	.....	18/04/2013		7.050,00
64	.....	23/05/2013	.....	210,00
65	.....	27/06/2013	.....	130,00
66	.....	04/09/2013	.....	221,90
ΣΥΝΟΛΟ				7.983,56

Επειδή από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα συνάγεται ότι από το σύνολο των καταλογισθέντων από τον έλεγχο ποσών ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το μεγαλύτερο μέρος αυτών αφορούν συναλλαγές της επιχείρησης, ενώ οι λοιπές των οποίων δεν προκύπτει η πηγή και αιτία προέλευσης, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για την οποία τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Συγκεκριμένα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, με βάση την εκδοθείσα απόφαση επί της με αρ. πρωτ./28-11-2018, παράλληλα εξεταζόμενης, ενδικοφανούς προσφυγής, η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Χρήση	Ποσά από ατομική εμπορική δραστηριότητα (άρ. 28§1 ν. 2238/94) που καταλογίστηκαν βάσει ελέγχου	Ποσά που αποτελούν εισόδημα από ατομική εμπορική δραστηριότητα (άρ. 28§1 ν. 2238/94), βάσει της παρούσας	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας (άρ. 48 ν. 2238/94) βάσει της παρούσας
2012	483.873,64	0,00	20.039,56
2013	24.518,08	0,00	7.983,56

Επειδή τα ως άνω τελικώς προσδιορισθέντα ποσά, τα οποία φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, καθόσον συνιστούν προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή πηγή και αιτία προέλευσης, η οποία ωστόσο είναι μη υποκείμενη σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και την ακύρωση, των: α) υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και β) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Φορολογική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ	111.097,74 €	0,00 €
Πρόσθετοι Φόροι	102.587,65 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	213.685,39 €	0,00 €

β) Φορολογική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ	5.639,16 €	0,00 €
Πρόσθετοι Φόροι	5.042,54 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	10.681,70 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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