



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 25/04/2019

Αριθμός απόφασης: **967**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 28/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.... του» με ΑΦΜ, με διεύθυνση κατοικίας στον Αλμυρό του Ν. Μαγνησίας επί της οδού Αγίου Σεραφείμ αριθ. 17 -Τ.Κ. 371 00, κατά της με αριθμ./28-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ./28-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικον. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 71.281,15 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 9.064,38 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 63.219,26 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 143.564,79 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2010 - 2013 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 21 παρ 4 του Ν. 4172/2014 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./25-10-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. η υπ' αριθ. ΑΒΜ:/13-10-2016 Προκαταρκτική Παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών Βόλου (Ε.Ο.Ε.) Αριθ. Πρωτ./14-06-2016, (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Βόλου/13-10-2016). Συνημμένα διαβιβάστηκε, από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Βόλου, προς την ως άνω φορολογική αρχή, έγγραφη καταγγελία κατά του προσφεύγοντος και της συζύγου τουτου

Με την ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία, ζητήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου να προβεί σε έρευνα και έλεγχο των καταγγελλομένων, κατά το μέρος που αφορούν σε παραβάσεις φορολογικής φύσεως.

Ειδικότερα, βάσει της ως άνω Εισαγγελικής Παραγγελίας ο έλεγχος προέβη σε:

- 1) Έρευνα ως προς τα καταγγελλόμενα, και μετέβη δύο (2) φορές στην πόλη τουΝ. Μαγνησίας (τόπο κατοικίας του προσφεύγοντος και της συζύγου του καθώς και της μητέρας του), διενεργώντας επιτόπιο έλεγχο και έρευνα,
- 2) Έλεγχο φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη,
- 3) Άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος (άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του και έλεγχο των τραπεζικών του κινήσεων) και
- 4) Αναζήτηση στοιχείων και πληροφοριών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, από την επιχείρηση – νομική οντότητα με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. (σε συνεργασία με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας), καθώς και από τις οικονομικές και φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, για τις οποίες

ζητήθηκε η συνδρομή, μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, (Δ.Ο.Σ.), του Υπουργείου Οικονομικών, στα πλαίσια της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του οικείου νομοθετικού πλαισίου (Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Δημοκρατίας της Βουλγαρίας).

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών και προϊόντων του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις για τις οποίες, συντάχθηκε το υπ' αριθ. πρωτ./20-04-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, για παροχή εξηγήσεων ως προς την προέλευση τους. Ο φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε τα υπ' αριθ. πρωτ./07-09-2018 και/17-10-2018 υπομνήματα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα ως άνω υπομνήματα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο υπ' αριθ. πρωτ./27-09-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	Μείον: ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (βάσει δηλώσεων του προσφεύγοντος)	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2013	537.534,66	290.810,85	1.414,45	289.396,40
2014	404.125,72	228.023,99	1.414,45	226.609,54
2014	69.828,28	38.694,00	0,00	31.134,28
2015	103.940,00	77.940,15	1.800,15	76.140,00

Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, βάσει των υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ ΓΕΞ/03-05-2017 ΕΜΠ. και ΔΟΣ ΓΕΞ/09-06-2017 ΕΜΠ απαντητικών εγγράφων της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και σύμφωνα με τα όσα απάντησαν οι φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, ότι ο προσφεύγων διατηρεί

μεταφορική εταιρία εγκατεστημένη στη Βουλγαρία, η οποία είναι ενεργή, επί της οδού Str. αρ., fl. 3,, με την επωνυμία «.....» (Μ.Ε.Π.Ε.), με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ./ΦΠΑ BG..... Η ως άνω εταιρία είναι γνωστή στις αλλοδαπές φορολογικές αρχές και η δραστηριότητά της είναι οι οδικές μεταφορές εμπορευμάτων. Διευθυντής και μοναδικός μέτοχος της εταιρίας, από τη σύστασή της, είναι ο προσφεύγων. Η εταιρία κατά τα υπό κρίση έτη δήλωσε κέρδη και δεν διένειμε μερίσματα στο ένα και μοναδικό της μέτοχο, τον προσφεύγοντα. Ζητήθηκαν και προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα νομιμοποιητικά έγγραφα έναρξης εργασιών της ως άνω βουλγάρικης επιχείρησής του.

Παράλληλα, ζητήθηκαν και απεστάλησαν από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας ενδεικτικά παραστατικά τιμολογίων (παραστατικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών μεταφοράς – φορτωτικές, ληφθέντα από την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., εκδοθέντα από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. BG, που αφορούσαν σε συναλλαγές οδικών μεταφορών της δεύτερης για λογαριασμό της πρώτης εταιρίας, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2010 έως και 31/12/2015, μαζί με τυχόν οποιαδήποτε άλλα σχετικά κατά περίπτωση έγγραφα (π.χ. δελτία διακίνησης, παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων κ.λπ.), προς επιβεβαίωση των καταγγελλθέντων περί διενέργειας εκ μέρους του προσφεύγοντος εικονικών συναλλαγών σε συνεργασία με την εταιρία «.....», για δήθεν μεταφορές στην Ιταλία ανύπαρκτου βαμβακόσπορου. Από την επεξεργασία των ληφθέντων παραστατικών στοιχείων (ήτοι φορτωτικών μεταφοράς, εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής, εκδοθέντων τιμολογίων των πελατών στην Ιταλία, παραστατικών εξόφλησης των φορτωτικών μέσω τραπεζικών λογαριασμών των εμπλεκομένων), καθώς και από τον μεγάλο αριθμό των συναλλαγών και τη συχνότητα αυτών, ο έλεγχος δεν επιβεβαίωσε τα ως άνω καταγγελλθέντα.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το υπό κρίση έτος, ο έλεγχος καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, έκρινε την υποβληθείσα δήλωση του προσφεύγοντος ως ανακριβή και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /28-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 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. Οι πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών αφορούν ακαθάριστα έσοδα (τζίρο) της εταιρίας (Μ.ΕΠΕ) και με χαρακτήρες του λατινικού αλφαβήτου, με Α.Φ.Μ. BG, και έδρα στο του Δήμου, στη Βουλγαρία. Με το υπ' αριθμ. /07.09.2018 υπόμνημά του

προσκόμισε δικαιολογητικά για το σύνολο σχεδόν των ανωτέρω συναλλαγών, πλην όμως ο έλεγχος αυθαίρετα και αδικαιολόγητα απέρριψε αυτά, προσδιορίζοντας τις διαφορές του φόρου εισοδήματός του σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες οικείες πράξεις προσδιορισμού του φόρου. Αναφορικά με τα στοιχεία τα οποία λόγω αντικειμενικής αδυναμίας (πάροδος χρόνου διατήρησης φορολογικών παραστατικών κατά το Δίκαιο της χώρας ίδρυσης του Νομικού Προσώπου (Βουλγαρία), όφειλαν να γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί του καθώς η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αιτιολογημένη απόρριψη αυτών επί τη βάση άλλων στοιχείων που ενδεχομένως διαθέτει, καθιστώντας αόριστη και αναπαισιόλητη τη σχετική διοικητική πράξη και την οικεία έκθεση ελέγχου. Η φορολογική αρχή όφειλε να λάβει υπ' όψη της τη διάταξη του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1175/2017 και να μη θεωρήσει ως προσαύξηση τη μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από έναν τραπεζικό του λογαριασμό σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό, (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή), καθώς και καταθέσεις μέσω μηχανήματος αυτόματης κατάθεσης και ανάληψης της τράπεζας οι οποίες έγιναν από τον ίδιο με τη χρήση προσωπικής κάρτας αναλήψεων/καταθέσεων, καθώς αυτή δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του.

- 2) Αναφερόμενος στον Πίνακα με τον Τίτλο «ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΣΗ» στο υπ' αριθ. /27.9.2018 σημείωμα διαπιστώσεων, προσκομίζει συνημμένα δικαιολογητικά έγγραφα και παραστατικά προς απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών και των σχετικών πιστώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, για τις επίδικες χρήσεις και έτη, ανά πηγή προέλευσης του εισοδήματος και ανά ταυτότητα κατάθεσης (REC ID) ως ακολούθως:

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	22/4/2013	Κατάθεση ιδιωτικής επιταγής πελάτη	206,00

Η ανωτέρω κατάθεση αφορά ποσό που πιστώθηκε σε λογαριασμό του για συναλλαγές που αφορούν την εταιρία, της οποίας τυγχάνει μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής.

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ... (Μ.ΕΠΕ) -

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	30/8/2013	Έμβασμα από την	22.000,00
...	11/9/2013	Έμβασμα από την	8.700,00
...	21/10/2013	Έμβασμα από την	3.300,00
...	25/10/2013	Έμβασμα από την	5.003,00
...	12/11/2013	Έμβασμα από την	3.000,00
...	2/12/2013	Έμβασμα από την	3.550,00
...	4/12/2013	Έμβασμα από την	103,00
...	30/12/2013	Έμβασμα από την	20.550,00

Οι

ανωτέρω καταθέσεις αφορούν ποσά που πιστώθηκαν αρχικά σε λογαριασμό της Προέρχονται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, και έχουν ήδη φορολογηθεί στη

Βουλγαρία, όπου και η φορολογική έδρα της επιχείρησής μου, η διακίνηση των ποσών στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε για την κάλυψη δαπανών της επιχείρησης έναντι Ελλήνων προμηθευτών.

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	20/2/2013	Μεταφορά από λογαριασμό	500,00
...	2/4/2013	Μεταφορά από λογαριασμό ...	400,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	22/8/2013	Κατάθεση μετρητών	2.748,50
...	28/8/2013	Κατάθεση μετρητών	1.396,50
...	6/9/2013	Κατάθεση μετρητών	4.127,50
...	12/9/2013	Κατάθεση μετρητών	1.474,00

Όλες οι ανωτέρω καταθέσεις αφορούν ποσά που πιστώθηκαν σε λογαριασμό του για συναλλαγές που αφορούν την εταιρία της οποίας τυγχάνει μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής. Αποδεικνύεται ότι αφορά εισόδημα του ως άνω νομικού προσώπου και ως εκ τούτου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ...

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	8/2/2013	Μεταφορά από λογαριασμό GR ...	420,00
...	4/4/2013	Μεταφορά από λογαριασμό GR ...	410,00
...	9/5/2013	Μεταφορά από λογαριασμό GR ...	650,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ...

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	23/5/2013	Μεταφορά από λογαριασμό GR ...	200,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ...

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	13/5/2013	Κατάθεση Μετρητών	200,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ...

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	22/3/2013	Μεταφορά από λογαριασμό GR ...	350,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	14/3/2013	Μεταφορά από λογαριασμό GR ...	2.350,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ...

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	10/4/2013	Κατάθεση μετρητών	125,00

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ...

REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
...	4/4/2013	Κατάθεση μετρητών	100,00

Όλες οι ανωτέρω καταθέσεις αφορούν ποσά που πιστώθηκαν σε λογαριασμό του για συναλλαγές που αφορούν την εταιρία της οποίας τυγχάνει μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής. Αποδεικνύεται ότι αφορά εισόδημα του ως άνω νομικού προσώπου και ως εκ τούτου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Άπαντες οι καταθέτες είναι νομικά πρόσωπα ή επιτηδευματίες, οι οποίοι συναλλάχθηκαν με την ως άνω εταιρία και τα κάθε φύσης ποσά αφορούν πραγματικές συναλλαγές που αφορούσαν παροχή υπηρεσιών μεταφοράς.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται

να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)..... 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..... 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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. **Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, **στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού**, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. **Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός**

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

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του ([ΣτΕ 1225/2017](#), [884/2016](#), [435/2017](#)). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. [...]

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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της

αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή εν προκειμένω, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος προβλέπεται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), ενώ καθορίζεται παράλληλα και ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Δεδομένου ότι πρόκειται για υπόθεση φορολογικού

ελέγχου που αφορά φορολογική περίοδο και υποχρέωση πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 και της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1095/24.09.2011 και την ΠΟΛ 1175/2017.

Περαιτέρω, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, προηγήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η από 28.11.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με τα συνημμένα της, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2013:

Επιδόθηκε από τη φορολογική αρχή νομίμως στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ. ... /20-04-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με το οποίο του ζητήθηκε η παροχή διευκρινήσεων, για τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, ήτοι να γνωστοποιήσει την αιτία και την πηγή προέλευσής τους, σύμφωνα με τον επισυναπτόμενο σ' αυτό πίνακα, στον οποίο αναφέρονταν οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς στους οποίους ήταν είτε δικαιούχος είτε συνδικαιούχος.

Ανταποκρινόμενος ο ελεγχόμενος στο ως άνω αίτημα, κατέθεσε τα με αρ. πρωτ. ... /07-09-2018 και ... /17-10-2018 υπομνήματα του, με τα οποία εξέθεσε τις απόψεις του και προέβη στην αιτιολόγηση των καταθέσεων.

Συγκεκριμένα, για το υπό κρίση έτος, ο προσφεύγων αιτιολόγησε, είτε πλήρως, είτε μερικώς ογδόντα τέσσερεις (84) πιστώσεις από τις διακόσιες είκοσι τρεις (223) που του ζητήθηκαν. Η παραπάνω δικαιολόγηση σε όλες τις περιπτώσεις έγινε με αντιστοίχιση των πιστώσεων αυτών με συναλλαγές της εταιρίας με την επωνυμία «...» (Μ.ΕΠΕ) και με χαρακτήρες του λατινικού αλφαβήτου, με Α.Φ.Μ. BG ..., και έδρα στο ... του Δήμου ..., στη Βουλγαρία. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις ο προσφεύγων ισχυρίστηκε πως οι εμφανιζόμενες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προέρχονται από συναλλαγές της ως άνω εταιρίας. Οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο στις ως άνω ογδόντα τέσσερεις (84) από τις διακόσιες είκοσι τρεις (223) αυτές περιπτώσεις, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και αντίγραφα επιταγών δύο όψεων, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι αφορούν σε ακαθάριστα έσοδα της ως άνω επιχείρησης και επομένως αποτελούν ποσά «γνωστής» προέλευσης και αιτίας. Από το συνολικό αρχικό προς διερεύνηση ποσό των πρωτογενών καταθέσεων ύψους 404.128,72 €, κρίθηκε από τον έλεγχο, ότι δεν αποτελεί

πρωτογενή κατάθεση ποσό ύψους 177.511,18 €. Περαιτέρω, το υπολειπόμενο ποσό ύψους 226.609,54 €, που εμφανίζεται υπό μορφή πιστώσεων στους αριθ. λογαριασμούς GR... και GR... της EUROBANK, στον αριθ. λογαριασμό GR... της ΕΤΕ, στον αριθ. λογαριασμό GR... της Τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ και στον αριθ. λογαριασμό GR... της ALPHA BANK, στους οποίους εμφανίζεται ως μοναδικός δικαιούχος ο προσφεύγων, καθώς στους αριθ. λογαριασμούς GR... ... της EUROBANK και GR... της ΕΤΕ με συνδικαιούχο τη, για το οποίο δεν παρασχέθηκαν επαρκείς αποδείξεις από τον προσφεύγοντα καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

- Ως προς την κατάθεση με ταυτότητα κατάθεσης (REC ID) 5373 ποσού 206,00 €, και για το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε ποσό που πιστώθηκε σε λογαριασμό του για συναλλαγές που αφορούν την εταιρία, της οποίας τυγχάνει μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής και ως εκ τούτου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Επισημαίνεται ότι το συγκεκριμένο ποσό κατάθεσης ο έλεγχος το είχε εξ αρχής συμπεριλάβει στις οριστικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας του έτους 2013, όπως απεικονίζεται και περιγράφεται αναλυτικά στο σχετικό πίνακα «Β) ΕΤΟΣ 2013» (γραμμή με REC ID 5373) της υποπαραγράφου «7.3 ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» της παραγράφου «7. ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ. 1 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

- Ως προς τις καταθέσεις με ταυτότητα κατάθεσης (REC ID) 5695, 5707, 5789, 5803, 5813, 5844, 5848 και 5865 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν ήδη φορολογηθεί στη Βουλγαρία, όπου και η φορολογική έδρα της επιχείρησής του, η διακίνηση δε των ποσών στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε για την κάλυψη δαπανών της επιχείρησης έναντι Ελλήνων προμηθευτών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε φωτοαντίγραφα των συναλλαγών καταθέσεων των εν λόγω ποσών στους υπ' αριθ. GR ... και GR... τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε στην EUROBANK με μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο, εκ μεταφοράς από τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό IBAN GR ... και στον οποίο δεν απέδειξε ότι μετέχει. Επισημαίνεται ότι ο ως άνω τραπεζικός λογαριασμός με IBAN GR ... δεν συγκαταλέγεται στον πίνακα «Προϊόντων/ Πελατών», που αποτυπώνει τα στοιχεία των τραπεζικών προϊόντων και των δικαιούχων (προσφεύγοντος και λοιπών συνδικαιούχων) στην ημεδαπή για τις ελεγχόμενες χρήσεις,

όπως προκύπτει από το αρχείο «Τραπεζικά Δεδομένα» που ανακτήθηκε από τον έλεγχο, μέσω του «Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» για τα έτη 2012-2014 και έχει καταγραφεί στην υποπαράγραφο «5.3.2 Τραπεζικοί Λογαριασμοί» της παραγράφου «5.3 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ» της ενότητας «5. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε άλλες τραπεζικές κινήσεις τυχόν λογαριασμών του εξωτερικού, ώστε να διαπιστωθεί η μεταφορά χρηματικών ποσών πιστώσεων/καταθέσεων σε ημεδαπούς λογαριασμούς του και να αποδείξει ότι οι ανωτέρω καταθέσεις αφορούν ποσά που πιστώθηκαν αρχικά σε λογαριασμό της «.....» όπως ισχυρίζεται. Εξάλλου, αν τα επίμαχα ποσά αφορούσαν σε εμβάσματα ποσών από το εξωτερικό στην ημεδαπή, θα έπρεπε να προσκομίσει στον έλεγχο τα έντυπα των εμβασμάτων ως αποδεικτικά στοιχεία δικαιολόγησης των εν λόγω συναλλαγών, τα οποία ουδέποτε προσκόμισε. Περαιτέρω επισημαίνεται ότι τα συγκεκριμένα ποσά καταθέσεων ο έλεγχος τα είχε εξ αρχής συμπεριλάβει στις οριστικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας του έτους 2013, όπως απεικονίζονται και περιγράφονται αναλυτικά στο σχετικό πίνακα «B) ΕΤΟΣ 2013» (γραμμές με REC ID 5695, 5707, 5789, 5803, 5813, 5844, 5848 και 5865). Ο έλεγχος, στη στήλη «Περιγραφή αποδέκτη - αποστολέα εμβάσματος» του ως άνω πίνακα, έχει επισημάνει ότι η μεταφορά των χρηματικών ποσών πιστώσεων / καταθέσεων για τις συγκεκριμένες αυτές συναλλαγές/κινήσεις δεν προέρχονται από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του στην ημεδαπή, ως αυτοί προέκυψαν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας για τα έτη 2012 – 2014. Αυτές οι «ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ», όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, επισημαίνονται από τον έλεγχο με το λεκτικό «ΟΧΙ ΑΠΟ ΔΙΚΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ» στη στήλη «Περιγραφή αποδέκτη - αποστολέα εμβάσματος».

- Ως προς τις καταθέσεις από την επιχείρηση «.....» με ταυτότητα κατάθεσης (REC ID) 5189 και 5327 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πιστώθηκαν σε προσωπικό του λογαριασμό, αλλά αφορούν σε συναλλαγές της ως άνω εταιρίας, με την επιχείρηση «.....» και ως εκ τούτου δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθ. πρωτ. /17-10-2018 απαντητικό του υπόμνημα που υπέβαλε στη φορολογική αρχή, τα υπ' αριθ. /2012 και /2012 τιμολόγια, εκδοθέντα από την μεταφορική εταιρία που διατηρεί στη Βουλγαρία με την επωνυμία «.....» και πελάτη την επιχείρηση «ΚΕΝΤΑΥΡΟΣ Α.Ε.»- Α.Φ.Μ. 094346510, αποδεικνύοντας ότι αφορούν σε συναλλαγές του ως άνω νομικού προσώπου και ως εκ τούτου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης καταδεικνύοντας την πραγματική πηγή προέλευσης των ως άνω καταθέσεων. Ως εκ τούτου, τα συγκεκριμένα ποσά καταθέσεων ο έλεγχος τα είχε αποδεχτεί εξ αρχής και δεν τα

συμπεριέλαβε στις οριστικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας του έτους 2013, όπως απεικονίζονται και περιγράφονται αναλυτικά στο σχετικό πίνακα «Α) ΕΤΟΣ 2013» (γραμμές με REC ID 5189 και 5327) της υποπαραγράφου «7.3 ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Περαιτέρω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε ΚΑΡΤΕΛΑ ΣΥΝΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΟΥ (Προμηθευτή) της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και η οποία αφορά στη συναλλακτική δραστηριότητα αυτής με τη μεταφορική εταιρία που διατηρεί ο προσφεύγων στη Βουλγαρία με την επωνυμία «.....». Στην ως άνω καρτέλα εμφανίζονται οι πληρωμές των ανωτέρω εκδοθέντων τιμολογίων της προμηθεύτριας εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εισέπραξε από τον πελάτη της «.....» - Α.Φ.Μ., με πλήρη αντιστοιχία των ποσών και των ημερομηνιών κατάθεσης, καθώς και τα παραστατικά εξόφλησης (αποδείξεις πληρωμής), ως ακολούθως:

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ			ΠΛΗΡΩΜΕΣ		
REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΑΡΙΘ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	20/02/2013	500,00	ΑΠ. ΠΛΗΡ. 19233	20/02/2013	500,00
.....	02/04/2013	400,00	ΑΠ. ΠΛΗΡ. 19575	02/04/2013	400,00

Ο έλεγχος εξ αρχής έκρινε τις ως άνω συναλλαγές/καταθέσεις ως εισόδημα της μεταφορικής εταιρίας που διατηρεί ο προσφεύγων στη Βουλγαρία, με την επωνυμία «.....» και τα επίμαχα ποσά δεν τα συμπεριέλαβε στις οριστικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας του έτους 2013, όπως προκύπτει και από την από 28/11/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, όπου τα ποσά των προσκομισθέντων τιμολογίων, που επικαλείται ο προσφεύγων προς δικαιολόγηση των ως άνω καταθέσεων, έχουν καταχωρηθεί από τον έλεγχο στη στήλη «ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΠΟΣΑ» και με αρνητικό πρόσημο στη στήλη «ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ» τα τιμολόγια εκείνα που υπερέβαιναν τα ποσά των αντιστοιχισμένων (εκ του προσφεύγοντος) καταθέσεων, ώστε να επωφεληθεί τελικά από εκείνα που έχουν θετικό πρόσημο στη στήλη «ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ» και δεν καλύπτονταν, από τις επιμέρους αντιστοιχισμένες, (από τον προσφεύγοντα), καταθέσεις.

- Ως προς τις καταθέσεις από την επιχείρηση «.....» με ταυτότητα κατάθεσης (REC ID) 5686, 5694, 5702 και 5726 για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πιστώθηκαν σε προσωπικό του λογαριασμό, αλλά αφορούν σε συναλλαγές της ως άνω εταιρίας, με την επιχείρηση «.....» και ως εκ τούτου δεν συνιστούν προσαύξησης περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθ. πρωτ./17-10-2018 απαντητικό του υπόμνημα που υπέβαλε στη φορολογική αρχή, τα υπ' αριθ./2013,/2013,/2013,/2013,/2013,/2013,/2013,/2013,/2013 και/2013 τιμολόγια, εκδοθέντα από την μεταφορική εταιρία που διατηρεί

στη Βουλγαρία με την επωνυμία «.....» και πελάτη την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ., αποδεικνύοντας ότι αφορούν σε συναλλαγές του ως άνω νομικού προσώπου και ως εκ τούτου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης καταδεικνύοντας την πραγματική πηγή προέλευσης των ως άνω καταθέσεων. Ως εκ τούτου, τα συγκεκριμένα ποσά καταθέσεων ο έλεγχος τα είχε αποδεχτεί εξ αρχής και δεν τα συμπεριέλαβε στις οριστικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας του έτους 2013, όπως απεικονίζονται και περιγράφονται αναλυτικά στο σχετικό πίνακα «Α) ΕΤΟΣ 2013» (γραμμές με REC ID 5686, 5694, 5702 και 5726) της υποπαραγράφου «7.3 ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Περαιτέρω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε ΚΑΡΤΕΛΑ ΣΥΝΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΟΥ (Προμηθευτή) της επιχείρηση με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.και η οποία αφορά στη συναλλακτική δραστηριότητα αυτής με την μεταφορική εταιρία που διατηρεί ο προσφεύγων στη Βουλγαρία με την επωνυμία «.....». Στην ως άνω καρτέλα εμφανίζονται οι πληρωμές των ανωτέρω εκδοθέντων τιμολογίων της προμηθεύτριας εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εισέπραξε από τον πελάτη της «.....» Α.Φ.Μ., με πλήρη αντιστοιχία των ποσών και των ημερομηνιών κατάθεσης, καθώς και τα παραστατικά εξόφλησης (αποδείξεις πληρωμής), ως ακολούθως:

ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ			ΠΛΗΡΩΜΕΣ		
REC ID	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΑΡΙΘ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	22/08/2013	2.748,50	ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡ. 35	22/08/2013	2.748,50
.....	28/08/2013	1.396,50	ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡ. 38	28/08/2013	1.396,50
.....	06/09/2013	4.127,50	ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡ. 46	06/09/2013	4.127,50
.....	12/09/2013	1.474,50	ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡ. 53	12/09/2013	1.474,50

Ο έλεγχος εξ αρχής έκρινε τις ως άνω συναλλαγές/καταθέσεις ως εισόδημα της μεταφορικής εταιρίας που διατηρεί ο προσφεύγων στη Βουλγαρία, με την επωνυμία «.....» και τα επίμαχα ποσά δεν τα συμπεριέλαβε στις οριστικές διαφορές προσαύξησης περιουσίας του έτους 2013, όπως προκύπτει και από την από 28/11/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, όπου τα ποσά των προσκομισθέντων τιμολογίων, που επικαλείται ο προσφεύγων προς δικαιολόγηση των ως άνω καταθέσεων, έχουν καταχωρηθεί από τον έλεγχο στη στήλη «ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΠΟΣΑ» και με μηδενικό υπόλοιπο στη στήλη «ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ».

- Ως προς τις καταθέσεις με ταυτότητα κατάθεσης (REC ID) 5154, 5341, 5435, 5473, 5440, 5304, 5294, 5363 και 5340, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πιστώθηκαν σε προσωπικό του λογαριασμό, αλλά αφορούν σε συναλλαγές πελατών του νομικού προσώπου, με την επωνυμία «.....» και ως εκ τούτου δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε φωτοαντίγραφα των συναλλαγών για κάθε μία από τις ανωτέρω καταθέσεις ή και μεταφορές από άλλους λογαριασμών τρίτων και όχι άλλων λογαριασμών στους οποίους μετέχει ο ίδιος ή και μεταφορές εμβασμάτων από λογαριασμούς στην αλλοδαπή, με εξαίρεση τη συναλλαγή REC ID5340 ποσού 126,00 €, χωρίς να αποδεικνύει ότι τα ποσά αυτά των καταθέσεων προέρχονται από πελάτες (στην ημεδαπή ή και στην αλλοδαπή) της μεταφορικής εταιρίας που διατηρεί ο προσφεύγων στη Βουλγαρία με την επωνυμία «.....», καθόσον δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, τυχόν τιμολόγια που εξέδωσε η ως άνω μεταφορική εταιρία προς τους πελάτες αυτούς, ώστε να θεωρηθούν ως εισόδημα αυτής που έχει ήδη φορολογηθεί στην αλλοδαπή και η προσαύξηση αυτή να μην υπόκειται σε φορολογία εφόσον ο φορολογούμενος αποδεικνύει 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 ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κατάσταση με το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών (ταμιευτηρίου, προθεσμίας όψεως κλπ) που τηρούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, στην αλλοδαπή, ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, στην οποία να αναγράφονται: α) το Πιστωτικό Ίδρυμα, β) το είδος προϊόντος (π.χ. λογαριασμός ταμιευτηρίου, κλπ), γ) ο αριθμός ταυτοποίησης του προϊόντος, δ) τα στοιχεία (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, Α.Φ.Μ.) των τυχόν συνδικαιούχων και τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών κατά τις χρήσεις που αφορά το ληφθέν αίτημα παροχής πληροφοριών, δεδομένου ότι στον έλεγχο πρέπει να δικαιολογούνται όλες οι πραγματοποιηθείσες κινήσεις που έχουν λάβει χώρα. Συνεπώς, πρέπει να τηρούνται αντίγραφα και δικαιολογητικά όλων των συναλλαγών για όλες τις μη παραγραφόμενες χρήσεις.

Επειδή 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.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά (αποδεικτικά στοιχεία ή έγγραφα) για το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών και ορθά ο έλεγχος καταλόγισε τελικά διαφορές από προσαύξηση περιουσίας μόνο για τα ποσά καταθέσεων, για τα οποία, είτε δεν προσκόμισε δικαιολογητικά (αποδεικτικά στοιχεία ή έγγραφα), είτε προσκόμισε πλην όμως αυτά κρίθηκαν ως μη

σχετιζόμενα με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αποδεικνύεται αναλυτικά στην από 28/11/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων έπρεπε να διαφυλάττει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις φορολογικές διατάξεις, τα παντός είδους δικαιολογητικά (συμπεριλαμβανομένων και των φορολογικών παραστατικών αλλοδαπής) που αποδεικνύουν επαρκώς την περιουσιακή του κατάσταση, σε τυχόν ενδεχόμενο έλεγχο από τις ημεδαπές φορολογικές αρχές και να τα θέτει υπόψη αυτών όταν του ζητηθούν, καθόσον αυτή προσέλαβε τη μορφή τραπεζικών καταθέσεων σε λογαριασμούς ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ανεξάρτητα αν το σύνολο των καταθέσεων αφορά σε πελάτες (όπως ισχυρίζεται) της μεταφορικής εταιρίας που διατηρεί στην αλλοδαπή (Βουλγαρία).

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας οι καταθέσεις μέσω μηχανήματος αυτόματης κατάθεσης και ανάληψης της τράπεζας, που έγιναν από τον ίδιο με τη χρήση προσωπικής κάρτας αναλήψεων/καταθέσεων, του, δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι δεν ερείδεται σε κάποια φορολογική διάταξη, ούτε ισχύει στην κρινόμενη υπόθεση, αφού ο έλεγχος δεν καταλόγισε για τους λόγους αυτούς διαφορές από προσαύξηση περιουσίας (σύμφωνα πάντα και σε συνδυασμό και με τον εκάστοτε χαρακτηρισμό της κάθε επίμαχης συναλλαγής από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στο κατατεθέν απαντητικό του υπόμνημα).

Επειδή ο έλεγχος, κατέδειξε με τον πιο σαφή τρόπο στην από 28/11/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε άλλες τραπεζικές κινήσεις τυχόν λογαριασμών του εξωτερικού, ώστε να διαπιστωθεί η μεταφορά χρηματικών ποσών πιστώσεων/καταθέσεων σε ημεδαπούς του λογαριασμούς, όπως ισχυρίζεται ο ίδιος. Ακολουθώντας, στη στήλη «Περιγραφή αποδέκτη - αποστολέα εμβάσματος», {βλ. πίνακες της υποπαραγράφου «7.3 ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» της παραγράφου «7. ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ. 1 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)»}, ο έλεγχος επισήμανε ότι η μεταφορά των χρηματικών ποσών πιστώσεων/καταθέσεων για τις συγκεκριμένες αυτές συναλλαγές/κινήσεις δεν προέρχεται από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του στην ημεδαπή, όπως προκύπτει από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας για τα υπό κρίση έτη. Αυτές οι «μεταφορές από άλλο λογαριασμό», όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, επισημαίνονται από τον έλεγχο με το λεκτικό «ΟΧΙ ΑΠΟ ΔΙΚΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ» στη στήλη «Περιγραφή αποδέκτη - αποστολέα εμβάσματος».

Περαιτέρω, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως όφειλε τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1175/2017 και δε θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας τη μεταφορά με έμβασμα εκείνων των χρηματικών ποσών (από έναν τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή), των οποίων η πηγή αιτιολογήθηκε επαρκώς κατά την κρίση του ελέγχου με προσκομισθέντα δικαιολογητικά (π.χ. φωτοαντίγραφα και των δύο

σωμάτων τραπεζικών επιταγών υπογεγραμμένα και με οπισθογραφήσεις), ενώ για τις μη αιτιολογημένες μεταφορές εμβασμάτων ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές από προσαύξηση περιουσίας, ως όφειλε.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα τα προσκομισθέντα στοιχεία και δικαιολογητικά που ο προσφεύγων προσκόμισε με τα υπ' αριθ. πρωτ./07-09-2018 και/17-10-2018 κατατεθέντα υπομνήματα του και αναμόρφωσε το φορολογητέο εισόδημα που αρχικά είχε προσδιορίσει με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **28/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013– 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	71.281,15
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	63.219,26
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	9.064,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	143.564,79 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.