



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 2068

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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. «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ' αρ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αρ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, δ) της υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, ε) του υπ' αριθμ. /30-12-2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015

φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και στ) της υπ' αριθμ./30-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τις από 31-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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' αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 175.254,60 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 179.741,12 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 21.700,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **376.696,39 ευρώ**.

Με την υπ' αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 31.505,41 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 15.752,71 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.267,96 ευρώ, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **52.176,08 ευρώ**.

Με την υπ' αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 127.175,30 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 130.430,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **257.606,28 ευρώ**, με υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 10.730,16 ευρώ.

Με την υπ' αρ./30-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 38.968,47 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 11.690,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **50.659,01 ευρώ**, με υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 8.719,82 ευρώ.

Με τον υπ' αρ./30-12-2019 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 107.051,25 € με βάση τις διατάξεις των παρ. 3 & 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αρ./30-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 20.750,00 € με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. 4 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2013-01/01-31/12/2014 και σύμφωνα με την/2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε για τις χρήσεις 2013 και 2014 καθόσον κατά την μαζική επεξεργασία τραπεζικών δεδομένων από πιστωτικά ιδρύματα του εσωτερικού και την αντιπαραβολή τους με διαθέσιμα στοιχεία της ΑΑΔΕ από την Δ.ΗΛΕ.Δ., έγινε γνωστό στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης ότι προέκυψαν στοιχεία για τον προσφεύγοντα.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου αξιοποιήθηκε το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) και διενεργήθηκε και έλεγχος των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος για τις οποίες δεν προέκυπτε η πηγή προέλευσης ή η πηγή δηλωθέντος εισοδήματος και έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, για την χρήση 2013, δεν εξέδωσε 358 φορολογικά παραστατικά συνολικής αξίας 559.355,00 € για πωλήσεις λιανικής προς αντισυμβαλλόμενους του. Δηλαδή ότι ο προσφεύγων είχε επιπλέον έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 559.355,00 €, για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του, ούτε και τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του. Τα ακαθάριστα αυτά έσοδα από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2013 ύψους 559.355,00 €, ο έλεγχος τα πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά ελέγχου στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης αυτής.

Αντίστοιχα, ο προσφεύγων για την χρήση 2014, δεν εξέδωσε ογδόντα τρία (83) φορολογικά παραστατικά συνολικής αξίας 164.990,00 € για πωλήσεις λιανικής προς αντισυμβαλλόμενους του, δηλαδή είχε επιπλέον έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 164.990,00 € για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του ούτε και τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του. Συνεπώς, ο έλεγχος προσδιόρισε επιπλέον ακαθάριστα έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2014 ύψους 164.990,00 €, τα οποία προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά ελέγχου στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

Με τις προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω αυτών των διαπιστώσεων του ελέγχου, του καταλογίστηκαν φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ για το υπό κρίση έτη 2013 και 2014 και λόγω μη έκδοσης των φορολογικών παραστατικών του επιβλήθηκαν πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν εσόδων από την άσκηση της επιχειρηματικής μου δραστηριότητας ποσών, τα οποία εισέπραττε και απέδιδε σε τρίτους,

ως διαμεσολαβών στην πώληση - Παράνομη εφαρμογή των κανόνων περί του βάρους αποδείξεως.

-η ελεγκτική επαλήθευση, την οποία όφειλε να διενεργήσει ο έλεγχος προς διασταύρωση των ισχυρισμών του, συνίστατο στη διερεύνηση εάν τα ποσά, τα οποία εισπράττει, παραμένουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, καλύπτουν οικονομικές υποχρεώσεις του και, εν γένει, τα καρπώνεται ή απλώς προορίζονται, σε άμεσο χρόνο, σε τρίτα πρόσωπα, στα οποία και αφορούσαν.

- όπως προκύπτει από τα υπόλοιπα του συνόλου των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών του, στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου δεν παρέμεινε σε αυτούς ικανό ποσό, το οποίο τυχόν να καρπώθηκε από την ανωτέρω δραστηριότητα και, συνακόλουθα, να αποτελεί «προσαύξηση περιουσίας του». Ούτε, εξ άλλου, καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου τυχόν απέκτησε ακίνητα ή οποιαδήποτε άλλη περιουσία, ώστε να αποδεικνύεται και πάλι «προσαύξηση περιουσίας του».

-ούτε από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία του, αλλά ούτε και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών τρίτων προσώπων προκύπτει ότι είχε αγορές εμπορευμάτων κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, ώστε να προβαίνει ο ίδιος σε αντίστοιχες πωλήσεις και να εισπράττει τίμημα εξ αυτών, αλλά ούτε και έχουν εκδοθεί δελτία αποστολής επ' ονόματι του. Επιπλέον, δεν έχουν εκδοθεί δελτία ημερησίας κινήσεως «Ζ» ταμειακής μηχανής για πωλήσεις λιανικής απ' ευθείας από εκείνον σε πελάτες. Αντιθέτως, όλες οι σχετικές πωλήσεις αφορούν σε παρακαταθήκη εμπορευμάτων τρίτων προσώπων, ως προς τις οποίες διενεργούνταν εκκαθαρίσεις κάθε μήνα και τα οικεία ποσά αποδίδονταν στους προμηθευτές -πωλητές των εν λόγω εμπορευμάτων.

-όπως επικουρικώς προς τα ανωτέρω, ήτοι ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες πιστώσεις αντανakλούν μη τιμολογηθέντα ποσά εκ της ασκήσεως της δραστηριότητος του στη χειρότερη για εκείνον εκδοχή, ο φερόμενος ως αναλογών Φ.Π.Α. θα πρέπει να υπολογισθεί ως ενσωματωμένος σε κάθε είσπραξη και να προσδιορισθεί με εσωτερική υφαίρεση και όχι να καταλογίζεται ως επιπλέον ποσό, με αποτέλεσμα και εκ του λόγου αυτού να αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτές οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.

- Παράνομη και εσφαλμένη επιμέτρηση των επιβληθέντων προστίμων για δήθεν παραβάσεις μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων.

- εφαρμοστέες εν προκειμένω τυγχάνουν, ως ευνοϊκότερες, οι διατάξεις του άρθρου 5§10 εδ. α9 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την επίμαχη χρήση 2013, με βάση τις οποίες, όπως είχαν ερμηνευθεί και με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1239/2002 του Υπουργείου Οικονομικών, σε περίπτωση καταλογισμού παραβάσεως μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων, κατά την οποία προκύπτει μεν το ύψος της συνολικής αποκρυβείσης αξίας, χωρίς όμως να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών και η αξία καθεμιάς από αυτές, δεν επιβάλλονται περισσότερα αυτοτελή πρόστιμα με την προβλεπόμενη Βάση Υπολογισμού, αλλά ένα ισόποσο της αποκρυβείσης αξίας, το οποίο, όμως, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού.

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, 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 στις διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014 ορίζεται:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν.4174/2013**, ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....»

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδομένη 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...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω

πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : **«(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..**

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή ο προσφεύγων έχει κύρια δραστηριότητα «εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση άλλων εξωτερικών ενδυμάτων και κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2013-2014, διατηρούσε κατάστημα πώλησης δερματίνων ειδών και γουνών στην περιοχή Ο προσφεύγων, λειτουργεί ως εντολοδόχος, δηλαδή λαμβάνει εμπορεύματα από τρίτους (εντολείς) ως παρακαταθήκη και στη συνέχεια διενεργεί πωλήσεις των εμπορευμάτων αυτών σε πελάτες λιανικής για λογαριασμό του εκάστοτε εντολέα. Για τις πωλήσεις αυτές, ο προσφεύγων εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης στους πελάτες λιανικής. Για την πλειοψηφία δε των πωλήσεων του, τα έτη 2013 και 2014 εισέπραττε το αντίτιμο της πώλησης μέσω πιστωτικών καρτών.

Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα ο προσφεύγων, εκδίδει εκκαθάριση πωλήσεων ανά εντολέα, όπου αναγράφει τα είδη και την αξία πώλησης ανά είδος, καθώς και την συνολική αξία των πωλήσεων. Επίσης, στο τέλος του μήνα, ο προσφεύγων εκδίδει το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς κάθε εντολέα με το ποσό της προμήθειας, ανάλογα με το ύψος των πωλήσεων που διενέργησε και το ποσοστό που λαμβάνει για τις υπηρεσίες που παρείχε. Στον κάθε εντολέα αποδίδει τελικά το ποσό των πωλήσεων που αναγράφει ότι διενέργησε, αφού αφαιρέσει από το ποσό αυτό την προμήθεια που έλαβε. Ουσιαστικά δηλαδή εισπράττει την αμοιβή του απευθείας από τους πελάτες λιανικής, δυνάμει της σχέσης εντολής.

Επειδή όλες οι πωλήσεις λιανικής του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014, ήταν προς ταξιδιώτες πολίτες τρίτων χωρών εκτός ΕΕ για τον λόγο αυτό ο εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες θεωρούνταν, όπως προβλέπεται, από τις τελωνειακές αρχές και στην συνέχεια ο προσφεύγων προχωρούσε στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για την επιστροφή του ΦΠΑ.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, για την χρήση 2013, δεν εξέδωσε 358 φορολογικά παραστατικά συνολικής αξίας 559.355,00 € για πωλήσεις λιανικής προς αντισυμβαλλόμενους του. Δηλαδή είχε επιπλέον έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 559.355,00 €, για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του, ούτε και τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του.

Επειδή αντίστοιχα, για την χρήση 2014, δεν εξέδωσε ογδόντα τρία (83) φορολογικά παραστατικά συνολικής αξίας 164.990,00 € για πωλήσεις λιανικής προς αντισυμβαλλόμενους του, δηλαδή είχε επιπλέον έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 164.990,00 € για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, δεν τα καταχώρησε στα βιβλία του ούτε και τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του.

Επειδή ο έλεγχος κατέληξε στα ως άνω συμπεράσματα καθόσον σύμφωνα με τα χρεωστικά δελτία - κατάσταση συναλλαγών μέσω POS των τραπεζών και που προσκόμισε στον έλεγχο προκειμένου να αιτιολογήσει τις υπό διερεύνηση πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, πραγματοποίησε εισπράξεις ύψους 1.243.660,00 € τη χρήση 2013 και ύψους 279.085,00 € τη χρήση 2014, ενώ στα βιβλία του είχε καταχωρήσει πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων ύψους 726.765,00 € για το 2013 και ύψους 144.860,00 € για το 2014 αντίστοιχα.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή οι πιστώσεις στο λογαριασμό του προσφεύγοντος προέρχονται από χρέωση πιστωτικών καρτών τρίτων και ο προσφεύγων δεν υπέδειξε οποιαδήποτε άλλη αιτία ή πηγή προέλευσης τους,

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, σύμφωνα με τα δεδομένα από το Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. για τη χρήση 2013, ο προσφεύγων μετέφερε σε λογαριασμούς τρίτων ποσά συνολικού ύψους 613.334,35 € και για τη χρήση 2014 ποσά συνολικού ύψους 169.908,25 €

Επίσης σύμφωνα με τα δεδομένα από το Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π για τη χρήση 2013 προχώρησε σε τουλάχιστον 189 αναλήψεις μετρητών συνολικού ύψους 568.770,00 € και για τη χρήση

2014 προχώρησε σε 91 αναλήψεις μετρητών συνολικού ύψους 144.929,80 €. Για τα ποσά των αναλήψεων δεν προσκόμισε απόδειξη ότι τα απέδωσε σε τρίτους εντολείς του ή άλλους. Επομένως οι σχετικοί με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά ελέγχου στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης 2013 τα ακαθάριστα αυτά έσοδα από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2013 ύψους 559.355,00 € και για την χρήση 2014 προσδιόρισε επιπλέον ακαθάριστα έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 164.990,00 €, τα οποία προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά ελέγχου στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

Επειδή ως αναφέρθηκε όλες οι πωλήσεις λιανικής του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014, ήταν προς ταξιδιώτες πολίτες τρίτων χωρών εκτός ΕΕ και σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1338/30.12.1996 “Διαδικασία απαλλαγής από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας προς αγοραστή - ταξιδιώτη, μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Κοινότητας και ο οποίος αναχωρεί για τρίτη χώρα από την Ελλάδα ή μέσω άλλου Κ-Μ” :

«... Άρθρο 5

Διαδικασία επιστροφής

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταβάλλεται στην Ελλάδα κατά την αγορά αγαθών από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου Κ-Μ της Κοινότητας ταξιδιώτη τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται μέσω της Ελλάδας ή άλλου Κ-Μ στις προσωπικές του αποσκευές σε τρίτη χώρα, επιστρέφεται στον αγοραστή - ταξιδιώτη, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 και τηρούνται οι υποχρεώσεις των άρθρων 3 και 4 της παρούσας, σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία.

1. Ο πωλητής, εφόσον λάβει, εντός της αναφερόμενης στο προηγούμενο άρθρο προθεσμίας, το πρωτότυπο του φορολογικού στοιχείου που εξέδωσε κατά την παράδοση των αγαθών (πρώτο αντίτυπο της θεωρημένης τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης) θεωρημένο από την Τελωνιακή Αρχή εξόδου από την Κοινότητα (Ελλάδα ή άλλου Κ-Μ), υποχρεούται να επιστρέψει άμεσα στον αγοραστή - ταξιδιώτη το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές του.

2. Το ποσό του επιστρεπτέου ΦΠΑ καταβάλλεται σε δραχμές από τον πωλητή στον ίδιο τον αγοραστή-ταξιδιώτη ή στον νόμιμο εκπρόσωπο του, ή με υπόδειξη του αγοραστή, κατατίθεται σε Τράπεζα του εσωτερικού ή εμβάζεται στο εξωτερικό υπέρ του δικαιούχου αγοραστή-ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

3. Για την επιστροφή του ΦΠΑ ο πωλητής, εκδίδει πιστωτικά τιμολόγιο, στο οποίο αναγράφει και τον αριθμό της τριπλότυπης απόδειξης λιανικής πώλησης των αγαθών. Στη συνέχεια επισυνάπτει στο "στέλεχος" (τρίτο αντίτυπο των παραπάνω -τριπλότυπων αποδείξεων) το θεωρημένο από την Τελωνιακή Αρχή εξόδου των αγαθών από την Κοινότητα πρώτο αντίτυπο της προαναφερόμενης απόδειξης πώλησης, το πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και το αποδεικτικό πληρωμής.

4. Το ποσό του επιστρεφόμενου ΦΠΑ συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών της φορολογικής περιόδου, εντός της οποίας εκδίδεται το πιστωτικό τιμολόγιο, αναγράφοντας το

ποσό αυτό στον κωδ.403 (έκδοση Φ.Π.Α. 1996) της δ' ενότητας του πίνακα Δ' της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου...»

Προς τούτο ο προσφεύγων ο εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης με ΦΠΑ βάσει της των άνω ΠΟΛ, οι οποίες θεωρούνταν, όπως προβλέπεται, από τις τελωνειακές αρχές και στην συνέχεια ο προχωρούσε στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για την επιστροφή του ΦΠΑ στον αγοραστή κάτοικο τρίτης χώρας εκτός ΕΕ..

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο φερόμενος ως αναλογών Φ.Π.Α. θα πρέπει να υπολογισθεί ως ενσωματωμένος σε κάθε είσπραξη και να προσδιορισθεί με εσωτερική υφαίρεση και όχι να καταλογίζεται ως επιπλέον ποσό.

Ωστόσο, επειδή ως αποδείχτηκε οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, που προέρχονται από πιστώσεις πιστωτικών καρτών τρίτων, αποτελούν έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα χωρίς να έχει εκδοθεί φορολογικό παραστατικό.

Έχοντας υπόψη τα δεδομένα της κοινής πείρας, σύμφωνα με τα οποία συναλλαγές που εκτελούνται χωρίς την έκδοση του προβλεπόμενου παραστατικού δεν εμπεριέχουν ΦΠΑ, κρίνεται ότι ορθώς έχουν εκδοθεί από τον έλεγχο οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 :
«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 “Διαδικαστικές παραβάσεις:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων "β', γ', δ', στ' και θ' σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και ...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη επιμέτρηση των επιβληθέντων προστίμων γιατί δεν προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά και η αξία καθεμιάς από αυτές, ωστόσο στη με ημερομηνία θεώρηση 30/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων καθώς και στις προσβαλλόμενες πράξεις, τα ως άνω προσδιορίζονται επακριβώς, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή κατά τα λοιπά, οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις με ημερομηνία θεώρησης 30/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ/29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Διαφορά φόρου	175.254,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	179.741,12 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	21.700,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	376.696,39 €

β) της υπ' αρ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Διαφορά φόρου	31.505,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	15.752,71 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.267,96 €
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.176,08 €

γ) της υπ' αριθμ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Διαφορά φόρου	127.175,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	130.430,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	257.606,28 €
Ποσό ΦΠΑ για έκπτωση	10.730,16 €

δ) της υπ' αριθμ./30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Διαφορά φόρου	38.968,47 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.690,54 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.659,01 €
Ποσό ΦΠΑ για έκπτωση	8.719,82 €

ε) του υπ' αριθμ./30-12-2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 : 107.051,25 ευρώ .

στ) της υπ' αριθμ./30-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013 : 20.750,00 ευρώ .

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.