



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/03/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 976

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. 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 **27-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (.....) (.....) του (.....) (.....), **ΑΦΜ**, κάτοικος επί της οδού , κατά **α)** της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, **β)** της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών **γ)** της με αρ.

...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (.....) (.....) του (.....) (.....), **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 7.527,27€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.258,18€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 600,27€, ήτοι συνολικό ποσό 10.385,72€.

β) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 6.197,40€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 3.098,70€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 131,46€, ήτοι συνολικό ποσό 9.427,56€.

γ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. β του Ν. 4174/2013, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 03-11-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της από 03-11-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου αρθρ.54 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

Πιο συγκεκριμένα Αιτία της/2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ πρωτ/...../2016 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης

Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (Ν.3691/2008).

Ο προσφεύγων δεν ήταν επιτηδευματίας κατά την υπό κρίση περίοδο, ωστόσο απέκτησε εισοδήματα μόνο στο φορολογικό έτος 2014 από επίδομα ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.

Ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα ως διεύθυνση κατοικίας επί της οδού στην, την με αριθμ πρωτ/2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού από κοινού με το αριθμ πρωτ/2020 Πρώτου Αιτήματος του Άρθρ. 14 του Ν.4174/2013 με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι:

1. Τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος για τις κρινόμενες περιόδους καθώς και όλα τα δικαιολογητικά και παραστατικά που αφορούν τις εν λόγω υποβληθείσες δηλώσεις.
2. Υπεύθυνη δήλωση για τα αντίγραφα ότι είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσας προθεσμίας στο εν λόγω Αίτημα του Αρθρ 14 Ν 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου. Με το υπ' αριθμ./2020 Αίτημα προς το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών ζήτησε προς όλα τα Πιστωτικά Ιδρύματα πληροφορίες για τις τραπεζικές συναλλαγές του προσφεύγοντα. Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου και την επεξεργασία των κινήσεων του ατομικού τραπεζικού λογαριασμού στην Τράπεζα με αριθμ IBAN (καθώς είναι ο μόνος λογαριασμός που παρουσιάζει κίνηση για τις κρινόμενες χρήσεις), προέκυψαν:

Για το φορολογικό έτος 2014 δεκατέσσερις (14) πιστώσεις με περιγραφή συναλλαγής “ΠΡΟΙΟΝ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ” και αιτία συναλλαγής “.....” συνολικού ποσού 7.203,60€ και δεκαέξι (16) πιστώσεις (επώνυμες ή ανώνυμες) συνολικού ποσού 36.310,00€.

Για το φορολογικό έτος 2015 οκτώ (8) πιστώσεις συνολικού ποσού 18.780,00€.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών συναλλαγών, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2014 έως και 31-12-2015, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νομίμως στον προσφεύγοντα στις 29/10/2019, το με αριθ. πρωτ./2020 δεύτερο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με το οποίο ζητήθηκε, μέσα σε προθεσμία πέντε

(5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του, να θέσει στην διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των κινήσεων που ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει.

Εφόσον ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα από τα ως άνω προαναφερθέντα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης:

Α) Συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου του άρθρου 54 ν 4174/2013 για την μη ανταπόκριση στα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης.

Β) ο έλεγχος βασίστηκε αποκλειστικά στα δεδομένα των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων και στα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών και συνέταξε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Από τη σύγκριση των δηλωθέντων εισοδημάτων και των πρωτογενών πιστώσεων προέκυψε διαφορά προς καταλογισμό 36.310,00 € για το φορολογικό έτος 2014 και 18.780,00 € για το φορολογικό έτος 2015.

Εν συνεχεία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο με αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσκόμισε δικαιολογητικά προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Ο προσφεύγων για το μεγαλύτερο μέρος των πιστώσεων πρόβαλλε τον ισχυρισμό ότι αφορούν πωλήσεις της εταιρίας του στην Αίγυπτο «.....» ενώ σε μία περίπτωση επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων. Ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς του ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα αποδέχτηκε τον ισχυρισμό ότι η πίστωση (ανώνυμη) ύψους 13.500,00€ στις 17/01/2014 δικαιολογείται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων.

Οι πιστώσεις για τις οποίες δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι οι παρακάτω:

Πίνακες πιστώσεων ετών 2014 και 2015

ΕΤΟΣ 2014				
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	2014-01-21	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	300
2	2014-02-07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	200
3	2014-03-07	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500
4	2014-04-02	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500
5	2014-04-09	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	300
6	2014-04-17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	800
7	2014-05-05	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	700
8	2014-05-23	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.100,00
9	2014-05-29	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	4.110,00

10	2014-06-11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	800
11	2014-06-18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500
12	2014-06-25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	450
13	2014-07-08	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.500,00
14	2014-07-18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	9.600,00
15	2014-10-21	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.450,00
ΣΥΝΟΛΟ				22.810,00

ΕΤΟΣ 2015				
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
16	16/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	250,00
17	15/5/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	5.850,00
18	17/6/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.200,00
19	30/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	4.500,00
20	10/6/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.100,00
21	28/4/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	5.000,00
22	5/8/2015	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	280,00
23	5/8/2015	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	600,00
ΣΥΝΟΛΟ				18.780,00

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές για καταλογισμό για τις χρήσεις 2014 και 2015:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚ Ο ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΑΡΧΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 Ν 4172/2013	ΜΕΙΟΝ ΔΕΚΤΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ
2014	43.513,60 €	7.203,60 €	36.310,00 €	13.500,00€	22.810,00 €
2015	18.780,00 €	0,00 €	18.780,00 €	0,00 €	18.780,00 €

Ο έλεγχος για τις παραπάνω διαφορές προς καταλογισμό, των χρήσεων 2014 και 2015, θεωρεί ότι συνιστούν εισόδημα του άρθρου 21§4 Ν 4174/2013 από άγνωστη πηγή εφόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία για την πηγή αυτών καθώς και την υπαγωγή αυτών σε νόμιμη φορολογία ή απαλλαγή αυτών από φόρο. Ο φορολογικός συντελεστής στον οποίο υπάγονται οι εν λόγω διαφορές διαμορφώνεται στο 33% σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.4172/2013. Με βάση τον ανωτέρω πίνακα, ο έλεγχος προσδιόρισε τον οριστικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος ανά κρινόμενη χρήση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) «ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΟΣΩΝ ΤΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ Η ΑΙΤΙΑ - ΥΠΟΒΟΛΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ.

Ως και ανωτέρω αναφέρω, τα κατατεθέντα στον τραπεζικό λογαριασμό μου χρηματικά ποσά αφορούσαν προκαταβολές, για συμβάσεις αγοραπωλησιών γεωργικών μηχανημάτων/ ανταλλακτικών μεταξύ της αιγυπτιακής εταιρείας μου «.....» ως πωλήτριας και των καταθετών ως αγοραστών, προκειμένου με τα ποσά αυτά να προβώ εξ ονόματος της ως άνω εταιρείας μου στην αγορά αυτών από ελληνικές προμηθεύτριες εταιρείες. Συνήθως προηγούνταν χρονικά η ως άνω κατάθεση στον τραπεζικό μου λογαριασμό και εν συνεχεία η εταιρεία μου προέβαινε σε αγορά, επ' ονόματί της, από ελληνικές προμηθεύτριες εταιρείες, των παραγγελθέντων από τους Αιγύπτιους πελάτες της μηχανημάτων/ανταλλακτικών, τα οποία κατόπιν πωλούσε προς αυτούς, εκδίδοντας τα σχετικά παραστατικά πώλησης, μετά την παράδοση των εμπορευμάτων στις αιγυπτιακές επιχειρήσεις. Ουδέν εκ των ως άνω καταβληθέντων, από Αιγύπτιους καταθέτες, ποσών, στον τραπεζικό λογαριασμό μου αποτελεί εισόδημα δικό μου αλλά αντιθέτως αυτά αποτελούν εισόδημα της αιγυπτιακής εταιρείας μου με την επωνυμία «.....». Όλα δε τα κατατεθέντα ποσά, από τους Αιγύπτιους αγοραστές, στον τραπεζικό μου λογαριασμό χρηματικά ποσά, χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για αγορά μηχανημάτων από Έλληνες προμηθευτές για λογαριασμό της Αιγυπτιακής εταιρείας, ουδεμία δε επιχειρηματική δραστηριότητα ανέπτυξα εγώ στην Ελλάδα.»

Μάλιστα για κάθε επίμαχη κατάθεση προβάλλει τις απόψεις του, όπως θα παρατεθούν παρακάτω και επιπλέον, προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει σχετικά έγγραφα τα οποία ήταν στη διάθεση του ελέγχου.

2) «ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΡΟΥΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΕΚ ΜΕΡΟΥΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΗ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ.»

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με πάγια Νομολογία του ΣτΕ, 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, δηλαδή η Φορολογική Διοίκηση (ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 884/2016). Η διενεργήσασα τον έλεγχο φορολογική αρχή προέβη σε άνοιγμα των τραπεζικών του λογαριασμών και αξίωσε από τον προσφεύγοντα την αιτιολόγηση καθεμιάς τραπεζικής πίστωσης (κατάθεσης) που εμφανίζεται στους

λογαριασμούς του. Με τον τρόπο αυτό αντέστρεψε πλήρως το βάρος απόδειξης που αυτή έφερε, δηλαδή δεν εκπλήρωσε την υποχρέωσή της να αποδείξει και να τεκμηριώσει το γεγονός ότι οι επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις συνιστούν φορολογητέο εισόδημα. Σύμφωνα με την υπ αρ. απόφαση 884/2016 ΣτΕ (Σκέψη 7), η υποχρέωση του φορολογούμενου να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών, περιορίζεται στα ποσά που προδήλως δεν ανταποκρίνονται στην περιουσιακή του κατάσταση. Στην υπό κρίση υπόθεση, η φορολογική αρχή όχι μόνο αντέστρεψε το βάρος απόδειξης αλλά ζήτησε εξηγήσεις και μάλιστα με παροχή εγγράφων αποδείξεων για όλα ανεξαιρέτως τα ποσά για κάθε μία πίστωση των τραπεζικών του λογαριασμών, χωρίς επιλογή κατωτάτου ορίου. Για όσες τραπεζικές πιστώσεις δεν ικανοποιήθηκε από τις παρασχεθείσες εξηγήσεις του και τα υποβληθέντα έγγραφα, αυτομάτως κατέληγε στο συμπέρασμα ότι επρόκειτο για φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/94 παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, χωρίς η ίδια να προβεί σε καμία απολύτως διασταύρωση ή ελεγκτική πράξη. Σημειώνεται επιπρόσθετα ότι η μεθοδολογία αυτή εκτός της παράβασης της υποχρέωσης που σχετίζεται με το βάρος απόδειξης όπως αναλύθηκε παραπάνω, δεν βρίσκει οποιοδήποτε έρεισμα στο Νόμο. Ως μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης νοούνται αυτές που προβλέπονται στο αρθ. 27 του Ν.4174/2013. Σε καμία από τις μεθόδους αυτές δεν περιλαμβάνεται η διαδικασία ελέγχου που ακολουθήθηκε για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία συνίστατο στον έλεγχο κάθε μιας τραπεζικής πίστωσης, με αντίστοιχη απαίτηση από τη φορολογική αρχή να εξηγείται το ακριβές περιεχόμενο, η αιτία και η προέλευσή της (οράτε σχετικά αποφάσεις ΔΕΔ 1543/16-5-2019, 1669/22-5-2019, 1521/16-5-2019). Επομένως, η φορολογική αρχή δεν έχει εκπληρώσει το βάρος απόδειξης που έφερε και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναιτιολόγητη. Επίσης, η ελεγκτική μέθοδος που ακολουθήθηκε είναι παράνομη. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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, περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)[...]. 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: «12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]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 αναγκαίων, 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«[...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]».

Επειδή στο υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», αναφέρονται τα εξής: «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[...]

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη, τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε τα εξής:

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Φορολογικό Έτος 2014

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 1,3,5,13 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 2.600,00€

Επειδή ως προς τις εν λόγω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, οι Αιγύπτιοι αγοραστές και κατέθεσαν το συνολικό ποσό των 2.600€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία ανταλλακτικών μηχανημάτων. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα προέβην την 1/7/2014, εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας του, σε αγορά από προμηθευτή στην Ελλάδα, των ως άνω ανταλλακτικών μηχανημάτων που επρόκειτο να αγοράσουν οι Αιγύπτιοι και, καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των 1.400,00€. Εν συνεχεία τον Αύγουστο 2014 (11/8/2014) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στους Αιγύπτιους αγοραστές και τα ως άνω ανταλλακτικά μηχανημάτων, αντί τιμήματος 2.700,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Επίσης αναφέρει ότι ουδεμία αδικαιολόγητη ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ των καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας), ήτοι των ως άνω αναφερθεισών διαδοχικών καταθέσεων, με τελευταία κατάθεση τον μήνα Ιούλιο 2014, του παραστατικού του προμηθευτή (Ιούλιος 2014) υφίσταται και του εκδοθέν τον Αύγουστο 2014 τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας καθώς απαιτείται ικανό χρονικό διάστημα για την έρευνα αγοράς. Η δε διαφορά μεταξύ του τιμολογίου εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσού 2.700,00€ και του τιμολογίου αγοράς αποτελεί κέρδος της εταιρείας, καθώς έχει κερδοσκοπικό σκοπό ενώ η διαφορά μεταξύ τιμολογίου εσόδου ποσού 2.700,00€ και του ποσού που κατατέθηκε στο λογαριασμό του ύψους 2.600,00€ καταβλήθηκε από τους αιγύπτιους αγοραστές(καταθέτες) στην αιγυπτιακή εταιρεία. Τέλος, ουδεμία επιρροή ασκεί στις ως άνω συναλλαγές το γεγονός ότι οι δύο καταθέσεις, οι οποίες έγιναν στον τραπεζικό του λογαριασμό για τους ανωτέρω αναφερόμενους λόγους, στις 21/1/2014 και 7/3/2014 από τον ποσών 300€ και 500€ αντίστοιχα, έγιναν πριν την έναρξη της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», καθώς ήδη από αρχές του έτους 2014 η ως άνω αιγυπτιακή εταιρεία βρισκόταν υπό σύσταση, είχε ήδη αρχίσει να κάνει επαφές με τους μελλοντικούς πελάτες της και τους προμηθευτές της και να οργανώνει τις εμπορικές της συναλλαγές, πλην όμως δεν είχε ολοκληρωθεί φορολογικά η έναρξη λειτουργίας της. Τα ανωτέρω δεν αποτελούν παράνομη πράξη, ούτε ασκούν επιρροή στην εγκυρότητα των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, όπως αυτές ανωτέρω περιγράφονται, καθώς όταν ολοκληρώθηκε η αγοραπωλησία, στις 11/8/2014 η αιγυπτιακή εταιρεία είχε νομίμως ξεκινήσει να λειτουργεί, προς τούτο και εξέδωσε σχετικά το από 11/8/2014 παραστατικό εσόδου της, ποσού 2.700,00€, για τις ως άνω περιγραφείσες συναλλαγές της. Επίσης ισχυρίζεται ότι:

α) Εκ παραδρομής προσκόμισε στον έλεγχο για τις ως άνω συναλλαγές και συσχέτισε με αυτές, τιμολόγιο προμηθευτή από 3/11/2015, αξίας 500,00€, το οποίο όμως, δεν συνδέεται με τις ως

άνω συναλλαγές αλλά με τις συναλλαγές που αφορούν τις πιστώσεις με α/α 16,17,18. β) Εκ παραδρομής επίσης στις απόψεις του επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου είχε αναγράψει ότι η κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό από τον στις 07/03/2014 ήταν ύψους 800,00€. Το ορθό ποσό της κατάθεσης της 7/3/2014 από τον είναι αυτό των 500,00€.

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 4,7,8,9,10,12(του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 7.660,00€

Επειδή ως προς τις εν λόγω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, ο Αιγύπτιος αγοραστής κατέθεσε το συνολικό ποσό των 7.660,00€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία ανταλλακτικών μηχανημάτων. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα προέβην, εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας, σε αγορά από προμηθευτές στην Ελλάδα (.....,,,), τον Μάιο και Ιούνιο 2014 (12/5, 24/5, 3/6, 10/6/2014) των ανταλλακτικών γεωργικών μηχανημάτων που επρόκειτο να αγοράσει ο Αιγύπτιος, καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των (4.300,00 + 1.000,00 + 480,00 + 1.000,00 =) 6.780,00€. Εν συνεχεία τον Αύγουστο 2014 (18/8/2014) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή ανταλλακτικά γεωργικών μηχανημάτων, αντί τιμήματος 8.600,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ των καταθέσεων στο λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας) (Μάιος και Ιούνιος 2014) και των παραστατικών των Ελλήνων προμηθευτών (Μάιος, Ιούνιος 2014) υφίσταται. Το δε εκδοθέν τον Αύγουστο 2014 τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας επίσης δεν αφίσταται χρονικά σε σχέση με τις προγενέστερες καταθέσεις και αγορές. Το γεγονός δε ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσό 8.600,00€ είναι μεγαλύτερο από το ποσό των αγορών των ανταλλακτικών από προμηθευτές (6.780,00€) δικαιολογείται πλήρως καθώς η εταιρεία πώλησε τα ανταλλακτικά σε τιμή υψηλότερη από αυτή που τα αγόρασε. Το δε ποσό που υπολείπεται μεταξύ των 8.600,00€ που αναγράφεται στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας και των 7.660,00€ που κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό (για την αιγυπτιακή εταιρεία) από τον Αιγύπτιο αγοραστή ενόψει της μεταξύ τους αγοραπωλησίας ανταλλακτικών μηχανημάτων καταβλήθηκε από τον τελευταίο στην πρώτη, απευθείας.

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 6, 11 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 1.300,00€

Επειδή ως προς τις εν λόγω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι. Τον Ιανουάριο 2014 (3/1/2014) προέβην στην αγορά από Έλληνα προμηθευτή, εξ ονόματος της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», ενός φορτωτή αξίας 1.000€, τον οποίο προτίθετο να πωλήσει η ως άνω εταιρεία. Με διαδοχικές καταθέσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό, συνολικού ύψους 1.300,00€ (800,00+500,00) που έλαβαν χώρα τους μήνες Απρίλιο και Ιούνιο 2014 (17/4, 18/6/2014) ο Αιγύπτιος αγοραστής (ο οποίος είναι το ίδιο πρόσωπο με τον αναγραφόμενο ως καταθέτη στον πίνακα καταθέσεων/πιστώσεων του τραπεζικού του λογαριασμού,) κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, το ποσό των 1.300,00€, που αφορούσε σε αγορά από την αιγυπτιακή εταιρεία του φορτωτή CATERPILLAR. Εν συνεχεία τον Αύγουστο 2014 (20/8/2014) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή τον ως άνω φορτωτή, αντί τιμήματος 1.400,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης την 20/8/2014. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία αδικαιολόγητη ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ του παραστατικού του Έλληνα προμηθευτή, της κατάθεσης στο λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας) και της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας υφίσταται, αν ληφθεί υπόψη το χρονικό διάστημα που απαιτείται από τις διαπραγματεύσεις για την αγοραπωλησία, την αγορά των εμπορευμάτων, την κατάθεση προκαταβολής για την αγοραπωλησία και την εν τέλει ολοκλήρωση αυτής με την παράδοση του εμπορεύματος και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου εσόδων. Το γεγονός δε ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσό 1.400,00€ είναι μεγαλύτερο από το ποσό των αγορών των ανταλλακτικών από προμηθευτές (1.000,00€) δικαιολογείται πλήρως καθώς η εταιρεία πώλησε τα ανταλλακτικά σε τιμή υψηλότερη από αυτή που τα αγόρασε. Το δε ποσό που υπολείπεται μεταξύ των 1.400,00€ που αναγράφεται στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας και των 1.300,00€ που κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό (για την αιγυπτιακή εταιρεία) από τον Αιγύπτιο αγοραστή ενόψει της μεταξύ τους αγοραπωλησίας του φορτωτή καταβλήθηκε από τον τελευταίο στην πρώτη, απευθείας.

Ως προς τη πίστωση με α/α 2 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 200,00€

Επειδή ως προς την εν λόγω πίστωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε καμία έγγραφη εξήγηση ούτε στον έλεγχο ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τη πίστωση με α/α 14 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 9.600,00€

Επειδή ως προς την εν λόγω πίστωση ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται τα κάτωθι. Το ποσό της εν λόγω πίστωσης το είχε συγκεντρώσει εκ της εργασίας του από το έτος 2001 έως 2014 στην Ελλάδα, η οποία ήταν συνεχής και δεν διεκόπη έως το έτος 2014, ήτοι για 13 ολόκληρα έτη και αποτελούσαν κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό από τον ίδιο. Ισχυρίζεται επίσης ότι ο έλεγχος ως προς την από 17/1/2014 κατάθεση ύψους 13.500,00€, δέχθηκε ότι αυτή καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις του από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) έως και το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014) και πως θα έπρεπε να δεχτεί ότι και η εν λόγω πίστωση ύψους 9.600,00€ καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου α) είτε λαμβάνοντας υπόψιν τα εισοδήματα των δηλώσεων των χρήσεων 2010-2014 β) είτε σε κάθε περίπτωση να αποδεχτεί ο έλεγχος ότι μέρος της ανωτέρω πίστωσης και συγκεκριμένα ύψους 4.801,89€ καλύπτεται από τον υπολογισμό της ανάλωσης κεφαλαίου που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο καθώς με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις του από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) έως και το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014) το διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση ήταν ύψους 18.301,89€ και αφού δέχτηκε την πίστωση των 13.500,00€ το ποσό ανάλωσης που απέμεινε ήταν ύψους 4.801,89€.

Ως προς τη πίστωση με α/α 15 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 1.450,00€

Επειδή ως προς την εν λόγω πίστωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι. Με κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό, που έλαβε χώρα τον μήνα Οκτώβριο 2014 (21-10-2014) ο Αιγύπτιος αγοραστής κατέθεσε το συνολικό ποσό των 1.450,00€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία ενός μηχανήματος CATERPILLAR. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα προέβην, εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας, σε αγορά από προμηθευτές στην Ελλάδα, την 1^η Νοεμβρίου 2014 του μηχανήματος CATERPILLAR που επρόκειτο να αγοράσει ο Αιγύπτιος, καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των 1.000,00€. Εν συνεχεία τον Δεκέμβριο 2014 (20/12/2014) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή το ως άνω μηχάνημα CATERPILLAR, αντί τιμήματος 1.500,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ των καταθέσεων στο λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας) (τέλη Οκτωβρίου 2014) και του παραστατικού του προμηθευτή (1^η Νοεμβρίου 2014)

υφίσταται. Το δε εκδοθέν αμέσως μετά, ήτοι τον Δεκέμβριο 2014 τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας επίσης δεν αφίσταται χρονικά σε σχέση με τις προγενέστερες καταθέσεις και αγορές. Το γεγονός δε ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσού 1.500,00€ είναι μεγαλύτερο από το ποσό των αγορών των ανταλλακτικών από προμηθευτές (1.000,00€) δικαιολογείται πλήρως καθώς η εταιρεία πώλησε το μηχάνημα σε τιμή υψηλότερη από αυτή που τα αγόρασε. Το δε ποσό που υπολείπεται μεταξύ των 1.500,00€ που αναγράφεται στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας και των 1.400,00€ που κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό (για την αιγυπτιακή εταιρεία) από τον Αιγύπτιο αγοραστή ενόψει της μεταξύ τους αγοραπωλησίας μηχανήματος καταβλήθηκε απευθείας από τον τελευταίο στην πρώτη.

Φορολογικό Έτος 2015

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 16, 17, 18 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2015 στη σελίδα 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 7.300,00€

Επειδή ως προς τις εν λόγω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι. Με διαδοχικές καταθέσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό, που έλαβαν χώρα στις 16/4/2015, 15/5/2015 και 17/6/2015, ο Αιγύπτιος αγοραστής κατέθεσε το συνολικό ποσό των (250,00 + 5.850,00 + 1.200,00€ αντίστοιχα) 7.300,00€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία εξαρτημάτων μηχανημάτων. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα προέβην στις 27/4/2015, 7/9/2015, 3/11/2015 (ως τούτο αναλυτικά επεξηγείται στα αναφερόμενα επί των πιστώσεων με α/α 1, 3, 5, 13) και 16/11/2015, εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας, σε αγορά από προμηθευτές στην Ελλάδα, των ως άνω εξαρτημάτων που επρόκειτο να αγοράσει ο Αιγύπτιος , καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των (2.000,00€, + 2.000,00€ + 500,00€ + 2.000,00€ αντίστοιχα =) 6.500,00€. Εν συνεχεία τον Δεκέμβριο 2015 (11/12/2015) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή τα ως άνω εξαρτήματα μηχανημάτων, αντί τιμήματος 8.000,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία αδικαιολόγητη ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ των καταθέσεων στο λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας) (μήνες Απρίλιος, Μάιος και Ιούνιος 2015) και των παραστατικών των προμηθευτών (Απρίλιος, Σεπτέμβριος, Οκτώβριος 2015) υφίσταται. Εξάλλου, απαιτείται ικανό χρονικό διάστημα για την έρευνα αγοράς. Άλλωστε, κάποια εξαρτήματα αγοράσθηκαν άμεσα, ήδη από τον Απρίλιο 2015 που είχε γίνει και η πρώτη κατάθεση των χρημάτων, τα δε υπόλοιπα εξαιτίας έλλειψής τους στην αγορά αλλά και χρονικού

διαστήματος που απαιτήθηκε μέχρι να ανευρεθούν τα κατάλληλα εξαρτήματα για το σκοπό που προορίζονταν, αγοράσθηκαν λίγους μήνες αργότερα. Το δε εκδοθέν αμέσως μετά, ήτοι τον Δεκέμβριο 2015 τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας επίσης δεν υφίσταται χρονικά σε σχέση με τις προγενέστερες καταθέσεις και αγορές. Να σημειωθεί ότι η τελευταία αγορά εξαρτημάτων για τη συγκεκριμένη αγοραπωλησία έλαβε χώρα στα μέσα Νοεμβρίου 2015. Το γεγονός δε ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσού 8.000,00€ είναι μεγαλύτερο από το ποσό των αγορών των ανταλλακτικών από προμηθευτές (6.500,00€) δικαιολογείται πλήρως καθώς η εταιρεία πώλησε το μηχάνημα σε τιμή υψηλότερη από αυτή που τα αγόρασε. Το δε ποσό που υπολείπεται μεταξύ των 8.000,00€ που αναγράφεται στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας και των 7.300,00€ που κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό (για την αιγυπτιακή εταιρεία) από τον Αιγύπτιο αγοραστή ενόψει της μεταξύ τους αγοραπωλησίας εξαρτημάτων μηχανημάτων καταβλήθηκε από τον τελευταίο απευθείας στην πρώτη.

Ως προς τη πίστωση με α/α 19 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2015 στη σελίδα 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 4.500,00€

Επειδή ως προς την εν λόγω πίστωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι. Με κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό, που έλαβε χώρα στις 30/4/2015, ο Αιγύπτιος αγοραστής κατέθεσε το ποσό των 4.500,00€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία ανταλλακτικών μηχανημάτων. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα προέβην στις 17/11/2015, ενεργώντας εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας, σε αγορά από προμηθευτή στην Ελλάδα, των ως άνω ανταλλακτικών που επρόκειτο να αγοράσει ο Αιγύπτιος , καταβάλλοντας το ποσό των 3.800,00€. Εν συνεχεία τον Δεκέμβριο 2015 (10/12/2015) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή τα ως άνω ανταλλακτικά μηχανημάτων, αντί τιμήματος 4.340,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία αδικαιολόγητη ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ της κατάθεσης στο λογαριασμό του και του παραστατικού του προμηθευτή υφίσταται, δεδομένου ότι απαιτείται ικανό χρονικό διάστημα για την έρευνα αγοράς. Κάποια μάλιστα από αυτά τα ανταλλακτικά συχνά βρίσκονται σε έλλειψη και απαιτείται ικανό χρονικό διάστημα έως ότου τεθούν ξανά στην αγορά. Το δε εκδοθέν αμέσως μετά, ήτοι τον Δεκέμβριο 2015 τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας επίσης δεν αφίσταται χρονικά, σύμφωνα με τα ανωτέρω, σε σχέση με τις προγενέστερες καταθέσεις και αγορές.

Ως προς τη πίστωση με α/α 20 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2015 στη σελίδα 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 1.100,00€

Επειδή ως προς την εν λόγω πίστωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι. Με κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό, που έλαβε χώρα στις 10/6/2015, ο Αιγύπτιος αγοραστής κατέθεσε το ποσό των 1.100,00€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία ανταλλακτικών μηχανημάτων και μεταχειρισμένου φορτωτή. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα προέβην στις 27/10/2015, εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας, σε αγορά από προμηθευτή στην Ελλάδα, των ως άνω ανταλλακτικών και μεταχειρισμένου φορτωτή που επρόκειτο να αγοράσει ο Αιγύπτιος, καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των 2.000,00€. Εν συνεχεία τον Δεκέμβριο 2015 (7/12/2015) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή τα ως άνω ανταλλακτικά και μεταχειρισμένο φορτωτή, αντί τιμήματος 2.200,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία αδικαιολόγητη ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ της κατάθεσης στο λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας) και του παραστατικού του προμηθευτή υφίσταται. Εξάλλου, απαιτείται ικανό χρονικό διάστημα για την έρευνα αγοράς. Το δε εκδοθέν αμέσως μετά, ήτοι τον Δεκέμβριο 2015 τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας επίσης δεν αφίσταται χρονικά σε σχέση με τις προγενέστερες καταθέσεις και αγορές. Το γεγονός δε ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσό των 2.200,00€ είναι μεγαλύτερο από το ποσό των αγορών των ανταλλακτικών και του μεταχειρισμένου φορτωτή από προμηθευτή (2.000,00€) δικαιολογείται πλήρως καθώς η εταιρεία πώλησε το μηχάνημα σε τιμή υψηλότερη από αυτή που τα αγόρασε. Το δε ποσό που υπολείπεται μεταξύ των 2.200,00€ που αναγράφεται στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας και των 1.100,00€ που κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό (για την αιγυπτιακή εταιρεία) από τον Αιγύπτιο αγοραστή ενόψει της μεταξύ τους αγοραπωλησίας εξαρτημάτων μηχανημάτων καταβλήθηκε από τον τελευταίο απευθείας στην πρώτη.

Ως προς τη πίστωση με α/α 21 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2015 στη σελίδα 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 5.000,00€

Επειδή ως προς την εν λόγω πίστωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα κάτωθι. Με κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό, που έλαβε χώρα στις 28/4/2015, ο Αιγύπτιος αγοραστής κατέθεσε το ποσό των 5.000,00€, για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας «.....», με σκοπό την αγορά από την τελευταία μηχανήματος CATERPILLAR και ανταλλακτικών. Με τα ως άνω κατατεθέντα χρήματα

προέβην στις 15/9/2015 και 27/11/2015, εξ ονόματος της ως άνω αιγυπτιακής εταιρείας, σε αγορά από προμηθευτές στην Ελλάδα, των ως άνω εξαρτημάτων που επρόκειτο να αγοράσει ο Αιγύπτιος , καταβάλλοντας το συνολικό ποσό των (1.000,00€ + 500,00€ + 500,00 + 450,00 αντίστοιχα =) 2.450,00€. Εν συνεχεία τον Δεκέμβριο 2015 (28/12/2015) η αιγυπτιακή εταιρεία «.....» πώλησε στον Αιγύπτιο αγοραστή το ως άνω μηχάνημα CATERPILLAR και ανταλλακτικά, αντί τιμήματος 5.000,00€, εκδίδοντας σχετικά ισόποσο τιμολόγιο πώλησης. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ουδεμία αδικαιολόγητη ημερολογιακή αναντιστοιχία μεταξύ της κατάθεσης στο λογαριασμό του (για λογαριασμό της αιγυπτιακής εταιρείας), των παραστατικών των προμηθευτών και του τιμολογίου εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας υφίσταται, καθώς απαιτείται ικανό χρονικό διάστημα για την έρευνα αγοράς, ειδικά όταν πρόκειται για αγορά μηχανήματος CATERPILLAR και ανταλλακτικών τέτοιου είδους μηχανημάτων, για την οποία απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις, ενδελεχής έρευνα των επιλογών, σύγκριση μεταξύ τιμής και ποιότητας μηχανήματος/ανταλλακτικών και εν τέλει επιλογή του κατάλληλου μηχανήματος και ανταλλακτικών που παρέχουν όλες τις εγγυήσεις ασφάλειας, απόδοσης και λειτουργικότητας. Το δε αναγραφόμενο στο τιμολόγιο εσόδου της αιγυπτιακής εταιρείας ποσό των 5.000,00€ συμπίπτει απόλυτα με το ποσό που κατατέθηκε στον τραπεζικό του λογαριασμό (για την αιγυπτιακή εταιρεία) από τον Αιγύπτιο αγοραστή ενόψει της μεταξύ τους αγοραπωλησίας μηχανήματος CATERPILLAR και ανταλλακτικών.

Ως προς τις πιστώσεις με α/α 22, 23 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2015 στη σελίδα 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 880,00€

Επειδή ως προς τις εν λόγω πιστώσεις ο προσφεύγων δεν προσκόμισε καμία έγγραφη εξήγηση ούτε στον έλεγχο ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή για τις πιστώσεις με α/α 1, 3-13, 15-21 (των πινάκων πιστώσεων των ετών 2014 και 2015 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης), όπως αναφέρεται και ανωτέρω, συνολικού ποσού 32.360,00€ στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο προσφεύγων είχε επικαλεστεί ότι πραγματοποιήθηκαν από πελάτες της εταιρείας του στην Αίγυπτο προκειμένου να προβεί σε αγορές μηχανημάτων ή ανταλλακτικών αγροτικών μηχανημάτων, όπου στη συνέχεια η εταιρία του τα πωλούσε στους καταθέτες.

Επειδή στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών οι κινήσεις των πιστώσεων δίνονται ως καταθέσεις μετρητών και όχι μεταφορά από λογαριασμό τρίτου στο εξωτερικό. Πρόσθετα, σε τυχόν μεταφορές μεταξύ τραπεζών πόσο μάλλον δε εμβασμάτων από και προς την αλλοδαπή υφίστανται προμήθειες οι οποίες συνήθως βαρύνουν τον λήπτη του εμβάσματος ή διαμοιράζονται μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Στο αρχείο από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών δεν προέκυψαν τέτοιες χρεώσεις.

Επειδή η εν λόγω εταιρεία αλλοδαπής δεν έχει καμία παρουσία στην Ελλάδα, δεν έχει λάβει ΑΦΜ και δεν έχει φορολογικό εκπρόσωπο.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προκύπτει να επιστρέφει τα χρήματα στην εταιρεία αλλοδαπής για την οποία φέρεται να εισπράττει ποσά εξόφλησης τιμολογίων εσόδων.

Επειδή ο προσφεύγων στις φορολογικές του δηλώσεις δεν δηλώνει ποσά αλλοδαπής.

Επειδή επιπλέον για τις πιστώσεις με α/α 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 8.960,00€ ο προσφεύγων προσκόμισε τιμολόγια προμηθευτών, όπου για ορισμένους εξ' αυτών ο έλεγχος ανέτρεξε δειγματοληπτικά στο φορολογικό προφίλ τους και διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν δηλώσει στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετικό ΚΑΔ για την πώληση μηχανημάτων ή ανταλλακτικών μηχανημάτων.

Επειδή τα τιμολόγια των προμηθευτών ημεδαπής εξοφλήθηκαν μετρητοίς μέσω φυσικού προσώπου μη επιτηδευματία και όχι μέσω τραπεζικού συστήματος και επιπλέον εφόσον πρόκειται για εταιρεία αλλοδαπής δεν είναι εφικτό να διασταυρωθούν οι συναλλαγές μέσω των υποβληθεισών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών.

Επειδή ως προς την πίστωση με α/α 14 (του πίνακα πιστώσεων του έτους 2014 στις σελίδες 4 και 5 της παρούσας απόφασης) συνολικού ποσού 9600,00€, αρχικά ως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων είχε επικαλεστεί ότι αφορούσε πωλήσεις της εταιρείας του «.....» στην Αίγυπτο. Είχε προσκομίσει στον έλεγχο τιμολόγια αγοράς ανταλλακτικών από προμηθευτές καθώς και το από 20/10/2014 μεταφρασμένο στα ελληνικά αντίγραφο τιμολόγιο πώλησης της εταιρείας του «.....» με ποσό συναλλαγής σε ευρώ 10.000,00 και όνομα αγοραστή «.....».

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αλλάζει τον αρχικό του ισχυρισμό σχετικά με την πίστωση με α/α 14 και προβάλλει έναν νέο ισχυρισμό. Ειδικότερα,

ισχυρίζεται ότι αφορά δικιά του κατάθεση από την εργασία του στην Ελλάδα τα έτη 2001-2014, ότι έχει γίνει εσφαλμένη αναγραφή του ονόματός του ως καταθέτη και ότι το ποσό της κατάθεσης καλύπτεται από το διαθέσιμο υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου από την άρση του τραπεζικού απορρήτου και την επεξεργασία των κινήσεων του ατομικού τραπεζικού λογαριασμού στην Τράπεζα με αριθμ IBAN προέκυψε για την εν λόγω πίστωση της 18/07/2014 ότι είχε αιτιολογία συναλλαγής «.....» και όχι το όνομα του προσφεύγοντος το οποίο είναι «.....» και συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι η πίστωση με α/α 14 αφορά προσωπική του κατάθεση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/11/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Α' Δ.Ο.Υ ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, για τις ως άνω πιστώσεις κρίνεται ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία, κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσής τους, οι σχετικοί ισχυρισμοί του παραμένουν αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον 2° Ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: α) υπήρξε αντιστροφή βάρους απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου η πράξη είναι αναιτιολόγητη και β) ότι η τεχνική ελέγχου δεν προβλέπεται από τον νόμο καθώς ως μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης νοούνται αυτές που προβλέπονται στο αρθ. 27 του Ν.4174/2013.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), «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 ελλείψει 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 αναγκαίων, 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, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...].»

Επειδή εν προκειμένου όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος με το με αριθμ. πρωτ./2020 πρώτου αιτήματος του Άρθρ. 14 του Ν.4174/2013 ζήτησε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος για τις κρινόμενες περιόδους καθώς και όλα τα δικαιολογητικά και παραστατικά που αφορούν τις εν λόγω υποβληθείσες δηλώσεις και υπεύθυνη δήλωση για τα αντίγραφα ότι είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσας προθεσμίας στο εν λόγω αίτημα του Άρθρ. 14 του Ν.4174/2013 και ο έλεγχος άντλησε στοιχεία από το σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π..Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο δεύτερο αίτημα του ελέγχου. Συνεπεία των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013 από άγνωστη πηγή στον προσφεύγοντα συγκρίνοντας τις πρωτογενείς πιστώσεις με τα δηλωθέντα εισοδήματα και συνέταξε το με αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου. Ο προσφεύγων στις 12/10/2020 προσκόμισε στη διάθεση του ελέγχου έγγραφες απόψεις επί του σημειώματος διαπιστώσεων και αφού λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις οι οποίες και προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03.11.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας από αιτία που δεν δικαιολογείται. Ο φορολογικός έλεγχος επεξεργάστηκε το σύνολο των δεδομένων που είχε στη διάθεση του και χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας, λαμβάνοντας υπόψη, προκειμένου να προσδιορισθεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντα (επίδομα Ο.Α.Ε.Δ. κτλ) αλλά και την διαθέσιμη ανάλωση κεφαλαίου. Ο δε προσφεύγων φέρων το βάρος της απόδειξης των

πραγματικών περιστατικών δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης καθώς και ότι η τεχνική ελέγχου δεν προβλέπεται από τον νόμο, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 27-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (.....) (.....) του (.....) (.....), **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 και των υπ' αριθμ./2020 και/2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικών ετών 2015 και 2014 αντίστοιχα.

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

Α) Φορολογικό έτος 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	0,19	22.810,19	22.810,19	22.810,00
	Της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		7.527,27	7.527,27	7.527,27
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.258,18	2.258,18	2.258,18
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			600,27	600,27	600,27
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή		10.385,72	10.385,72	10.385,72
	Για επιστροφή				

Β) Φορολογικό έτος 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	4.500,00	18.780,03	18.780,03	14.280,03
	Της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		6.197,40	6.197,40	6.197,40
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.098,70	3.098,70	3.098,70
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			131,46	131,46	131,46
Σύνολο φόρων,	Για καταβολή		9.427,56	9.427,56	9.427,56

τελών και εισφορών	Για επιστροφή				
--------------------	---------------	--	--	--	--

Γ) Φορολογικό έτος 2020

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. β του ν. 4174/2013: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.