



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/06/2022
Αριθμός απόφασης: 2367

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. 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».

3. Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **19.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**:

-της με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015,

- της με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7.Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022/20-04-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8.Την με αριθμ./2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

9.Την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

10.Την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022/04-05-2022 Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσία μας προς τον προσφεύγοντα.

11.Το με αριθμ./2022 (ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/02-06-2022) έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 26/05/2022 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν Αναπομπής.

12.Την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/03-06-2022 αίτηση του προσφεύγοντος για προφορική κλήση προς ακρόαση.

13.Το με αριθμ...../2022 Πρακτικό ακρόασης της Υπηρεσίας μας.

14.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., 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:

-Με την με αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 175.146,60 ευρώ, τέλη χαρτοσήμου 34,50 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 6,90 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου 85.573,30 ευρώ, πλέον πρόσθετο χαρτόσημο ύψους 3,45 ευρώ, πλέον πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 0,69 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 50.201,49 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 312.966,93 ευρώ.

-Με την με αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 524.220,06 ευρώ, τέλη χαρτοσήμου 103,50 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 20,70 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου 262.110,03 ευρώ, πλέον πρόσθετο χαρτόσημο ύψους 51,75 ευρώ, πλέον πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 10,35 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 158.108,95 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 944.625,34 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν τω διαπιστώσεων ελέγχου των από 06/12/2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Δυνάμει της με υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος, οι οποίες αφορούν σε εισόδημα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα λόγω μη αναγνώρισης της έκπτωσης συγκεκριμένων δαπανών και επίσης σε εισόδημα από

προσαύξηση (άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013) λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων και συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν ανά έτος οι παρακάτω διαφορές:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
	2015		ΔΙΑΦΟΡΑ	2016		ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	
Ακίνητη περιουσία	11.637,50	16.720,00	5.082,50	13.775,00	17.052,50	3.277,50
Τόκοι-Μερίσματα	1.525,23	1.525,23	0,00	323,28	323,28	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	372.955,92	375.284,53	2.328,61	324.940,02	344.897,88	19.957,86
Προσαύξηση περιουσίας		523.577,86			1.557.854,20	
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	386.118,65	917.107,62	530.988,97	339.038,30	1.920.127,86	1.581.089,56
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	386.118,65	917.107,62	530.988,97	339.038,30	1.920.127,86	1.581.089,56
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	386.118,65	917.107,62	530.988,97	339.038,30	1.920.127,86	1.581.089,56
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	386.118,65	917.107,62	530.988,97	339.038,30	1.920.127,86	1.581.089,56

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό την εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση από τον έλεγχο, καθόσον οι επίμαχες πιστώσεις δικαιολογούνται πλήρως και αποδεικνύεται η αιτία τους από τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης, τις οποίες ο έλεγχος όφειλε να εξετάσει ακόμη και αν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν ήταν τα προσήκοντα.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2015 και 2016 άσκησε επιτήδευμα με έδρα στην του Νομού και αντικείμενο δραστηριότητας το «λιανικό εμπόριο ειδών κοσμηματοποιίας και μερών τους, ειδών χρυσοχοΐας ή αργυροχοΐας και μερών τους». Για την παρακολούθηση των εργασιών της επιχείρησής του τήρησε βιβλία απλογραφικά. Στις 31.8.2018 δήλωσε διακοπή της ως άνω δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης, προκειμένου να δραστηριοποιηθεί με εταιρική νομική μορφή.

Στο πλαίσιο της προαναφερθείσας δραστηριότητάς του κατά τα παραπάνω έτη εμπορευόταν πολυτελή ωρολόγια. Μάλιστα, είναι επίσημος αντιπρόσωπος της, γι' αυτό τον λόγο ένα μεγάλο μέρος των πωλήσεών του αφορά ρολόγια αυτής της μάρκας. Δεδομένου, μάλιστα, ότι η είναι νησί με μεγάλη τουριστική κίνηση και συγκεντρώνει τουρίστες και τουριστικά γκρουπ από πολλές χώρες του κόσμου, η ζήτηση για τα ρολόγια αυτά είναι σημαντική. Είναι αρκετά συνηθισμένο πελάτες από τουριστικά γκρουπ να αγοράζουν περισσότερα ρολόγια ή μεμονωμένοι πελάτες να αγοράζουν ένα ρολόι και να επανέρχονται την ίδια ή την επόμενη ημέρα για να αγοράσουν και άλλα. Επίσης παρατηρείται το φαινόμενο ένα μέρος των πωλήσεών του σε ρολόγια να αφορά τις λεγόμενες «παράλληλες εισαγωγές» που διενεργούν αλλοδαπές επιχειρήσεις. Ως γνωστόν, αποτελεί επίσημη εμπορική πολιτική της να επιβάλλει ποσοτώσεις στις πωλήσεις σε κάθε χώρα. Δηλαδή, η διαθέτει μέσω των εμπορικών αντιπροσώπων της σε κάθε χώρα ανά έτος συγκεκριμένο και περιορισμένο αριθμό ρολογιών, προκειμένου να διατηρεί τον έλεγχο των πωλήσεων και να διασφαλίζεται η ποιότητα και η γνησιότητα των πωλουμένων ρολογιών. Αυτός ο περιορισμός, ενόψει μάλιστα και της μεγάλης ζήτησης, οδηγεί αλλοδαπές επιχειρήσεις εμπορίας ρολογιών να αγοράζουν όχι απευθείας από τη αλλά από εμπορικούς αντιπροσώπους της άλλων χωρών. Έτσι, λοιπόν, σε αρκετές περιπτώσεις κατά τα κρινόμενα έτη, αλλοδαπές επιχειρήσεις αγόρασαν ρολόγια από τη δική του επιχείρηση, προκειμένου να ξεπεράσουν την περιορισμένη διάθεση από τη Για λόγους εμπιστευτικότητας, όμως, οι επιχειρήσεις αυτές δεν επιθυμούσαν να φαίνεται επισήμως αυτός ο τρόπος προμήθειας των ρολογιών. Γι' αυτό τον λόγο, παρουσιάζονταν σε αυτόν μέσω φυσικών προσώπων που έκαναν την παραγγελία και δήλωναν ότι δεν επιθυμούν την έκδοση τιμολογίου αλλά την έκδοση απόδειξης από την ταμειακή μηχανή. Η εξόφληση, όμως, του αντιτίμου της αγοράς γινόταν από την εταιρεία μέσω τραπεζικού εμβάσματος από την αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, σε αυτές τις περιπτώσεις γινόταν η αγορά και η καταβολή του αντιτίμου από την αλλοδαπή εταιρεία, ωστόσο εκδιδόταν παραστατικό λιανικής πώλησης κατ' επιθυμία του πελάτη.

Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ελεγκτική αρχή και προκειμένου να αιτιολογηθούν τραπεζικές πιστώσεις προσκόμισε αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία λιανικής πώλησης που αντιστοιχούν στις εν λόγω πιστώσεις δεδομένου ότι πώλησε ωρολόγια σε πελάτες που εμφανίσθηκαν στην έδρα της επιχείρησης του και στη συνέχεια οι εν λόγω πελάτες πίστωσαν στο λογαριασμό του το ποσό που αντιστοιχεί στο προϊόν. Ως εκ τούτου εξέδωσε αυθημερόν ή την επόμενη μέρα αποδείξεις λιανικής πώλησης και όλα αυτά τα δήλωσε στις φορολογικές αρχές καταβάλλοντας τον αναλογούντα Φ.Π.Α και τους φόρους ως όφειλε. Η Διοίκηση έκρινε ότι επειδή οι παραπάνω πιστώσεις-μεταφορές πραγματοποιήθηκαν από νομικά πρόσωπα δεν μπορούν να αιτιολογηθούν με τα στοιχεία λιανικής πώλησης που προσκόμισε με αποτέλεσμα να κρίνει τις πιστώσεις ως αδικαιολόγητες και να τις

χαρακτηρίσει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21 παρ.4 Ν.4172/2013.

Ο έλεγχος έπρεπε να διασταυρώσει τα ποσά των πιστώσεων με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες δικαιολογούν πλήρως τα ποσά των πιστώσεων, καθόσον αφορούν τα ίδια ποσά και έχουν εκδοθεί κατά τον ίδιο χρόνο με τα εμβάσματα. Πέραν των αποδείξεων αυτών, έχει αιτηθεί από τις αγοράστριες εταιρείες σχετικές βεβαιώσεις που θα αποδεικνύουν ότι τα εμβάσματα που διενήργησαν προς αυτόν αφορούν πωλήσεις ρολογιών για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Περαιτέρω, μια άλλη κατηγορία πωλήσεων κατά τα κρίσιμα φορολογικά έτη αφορά περιπτώσεις κατά τις οποίες η πώληση διενεργήθηκε προς φυσικό πρόσωπο Έλληνα. Ως εκ τούτου εκδόθηκε παραστατικό λιανικής πώλησης. Ωστόσο, η εξόφληση του αντιτίμου έγινε από εταιρεία συμφερόντων του εν λόγω φυσικού προσώπου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ανεξαρτήτως της εκπεσιμότητας της σχετικής δαπάνης για την εταιρεία, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι δεν εκδόθηκε το προσήκον φορολογικό στοιχείο, δεν αναιρείται ο συσχετισμός της εισπραξης του αντιτίμου με την εκδοθείσα απόδειξη λιανικής πώλησης. Συγκεκριμένα, τα ποσά των πιστώσεων αντιστοιχούν με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες δικαιολογούν πλήρως τα ποσά των πιστώσεων, καθόσον αφορούν τα ίδια ποσά και έχουν εκδοθεί κατά τον ίδιο χρόνο με τα εμβάσματα. Επομένως, οι σχετικές πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του δεν μπορούν να θεωρηθούν αδικαιολόγητες.

Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελίδες 47-72) ενσωματώνει πίνακα στον οποίον ισχυρίζεται ότι συσχετίζεται η κάθε τραπεζική πίστωση με το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο εσόδου και προσκομίζει σχετικά έγγραφα (1-242).

Ο προσφεύγων κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/20-04-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα στο οποίο επίσης προβάλλει τον ανωτέρω ισχυρισμό και προς τεκμηρίωση αυτού προσκομίζει επίσης συμπληρωματικά στοιχεία και έγγραφα (1-109).

Σημειώνεται ότι μεταξύ των συμπληρωματικών εγγράφων προσκομίσθηκαν και επιστολές και ιδιωτικά συμφωνητικά με αλλοδαπές εταιρείες προκειμένου να τεκμηριώσει ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης

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

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά

αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.1 και 3 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή στην παρ. 5 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. ΠΟΛ 1175/2017 ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά

περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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.

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

...

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...».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1036/2017 ορίζεται ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1124/2015 ως προς την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων μεταξύ άλλων αναφέρονται και οι εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις:

5.1 Έλεγχος των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων)

...

5.1.1 Έλεγχος Ταμείου...

5.1.3 Ποσοτική καταμέτρηση...»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου τηρεί διπλογραφικά βιβλία και δραστηριοποιείται ως εξής:

Δραστηριότητα	ΚΑΔ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
Κύρια	47778204	Λιανικό εμπόριο ειδών κοσμηματοποιίας και μερών τους, ειδών χρυσοχοΐας ή αργυροχοΐας και μερών τους
Δευτερεύουσα	47262700	Λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού
Δευτερεύουσα	47778202	Λιανικό εμπόριο άλλων ρολογιών χειριού, τσέπης και άλλων ρολογιών συμπεριλαμβανομένων των χρονομέτρων
Δευτερεύουσα	47778211	Λιανικό εμπόριο σκευών από άργυρο
Δευτερεύουσα	95251100	Υπηρεσίες επισκευής ρολογιών κάθε είδους

Επειδή κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και συγκεκριμένα αναφέρεται ότι η ατομική επιχείρηση τήρησε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη υποχρεωτικά διπλογραφικά βιβλία και συνέταξε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τον ν.4308/2014.

Επειδή ως προς τα οικονομικά αποτελέσματα και συγκεκριμένα ως προς τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις, τα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

	2015	2016
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		
Αποθέματα έναρξης	931.381,65	1.245.338,19
Αγορές χρήσης	4.664.539,65	4.486.998,30
Σύνολο	5.595.921,30	5.732.336,49
Αποθέματα λήξης	1.245.338,19	1.305.478,42
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	4.350.583,11	4.426.858,07
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά	570.814,32	457.601,77
Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά ενδοκοινοτικές		1.513.567,40
Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά εξωτερικού		
Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά	4.190.696,48	2.849.473,97
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
Πωλήσεις εμπορευμάτων ως άνω	4.761.510,80	4.820.643,14
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων ως άνω	4.350.583,11	4.426.858,07
Μικτό αποτέλεσμα	410.927,69	393.785,07
% Συντελεστής μικτού αποτελέσματος	8,63%	8,17%

Επειδή από τον έλεγχο των ανωτέρω λογαριασμών (αγορών, πωλήσεων) στην οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

«**Δ.2.3. Αναφορικά με το περιεχόμενο των τηρούμενων λογαριασμών εσόδων παρατηρούμε τα εξής:**

Τηρούμενος λογαριασμός Ε.Γ.Λ.Σ. 70: «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ»

Στον εν λόγω λογαριασμό η ελεγχόμενη επιχείρηση παρακολουθεί λογιστικά τα έσοδα από πωλήσεις

εμπορευμάτων χονδρικώς και λιανικώς καθώς και τις πωλήσεις στο εσωτερικό, το εξωτερικό και ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Δ.2.4. Στο σημείο αυτό επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Η ελεγχόμενη επιχείρηση παρακολουθεί τις εν λόγω συναλλαγές μέσω ανάπτυξης σε επίπεδο τεταρτοβάθμιου λογαριασμού Ε.Γ.Λ.Σ. ανά συντελεστή Φ.Π.Α..

β. Από το δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποιήσαμε στα πλαίσια του εκάστοτε Προγράμματος Ελέγχου που εφαρμόσαμε διαπιστώθηκε ότι, για τις πωλήσεις και τα λοιπά έσοδα, έχουν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.(κατά περίπτωση).

...

Δ.3.1. Οι αγορές που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους προέρχονται από το εσωτερικό της χώρας και από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Δ.3.2. Εν συνεχεία, αναφέρουμε τα εξής:

Δ.3.2.1. Οι αγορές εσωτερικού και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καλύπτονται με νομότυπα παραστατικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.

Δ.3.2.2. Τα δικαιολογητικά αγορών στο σύνολό τους (από το εσωτερικό και από τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) ευρέθησαν κανονικά καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία Γενικής Λογιστικής.

Δ.3.3. Τέλος, τα εμπορεύματα, καταχωρήθηκαν στην ομάδα 2 των τηρούμενων λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ.

....

Δ.4.1. Έγινε αναλυτική καταχώρηση όλων των αποθεμάτων καθώς και των λοιπών στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού σύμφωνα με τις διατάξεις των Κ.Φ.Α.Σ..

Δ.4.2. Τα αποθέματα αποτιμήθηκαν στη μέση τιμή κτήσης.

Δ.4.3. Από τον έλεγχο που έγινε, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των ποσών που εμφανίζονται στην απογραφή και των υπολοίπων των λογαριασμών που εμφανίζονται στο Γενικό Καθολικό.».

Επειδή κατά τον υπό κρίση έλεγχο επεξεργάσθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος και διαπιστώθηκε προσαύξηση . Ο προσφεύγων για τις συγκεκριμένες τραπεζικές καταθέσεις που πραγματοποιούνταν κατά βάση από νομικά πρόσωπα ισχυρίσθηκε ότι αφορούν στην επιχειρηματική του δραστηριότητα και ότι για τις εν λόγω συναλλαγές έχουν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά εσόδων και συγκεκριμένα έχουν εκδοθεί για λόγους διευκόλυνσης των αντισυμβαλλόμενων νομικών προσώπων ως ανωτέρω αναφέρθηκε στους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, αποδείξεις λιανικής πώλησης και όχι τιμολόγια και κατά τον έλεγχο συσχετίζει την κάθε τραπεζική πίστωση με δελτία ημερήσιας κίνησης - παραστατικά ταμειακής μηχανής (Ζ) (ως εμφανίζεται στις σελίδες 55-69 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Ο έλεγχος απέρριψε τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και τα σχετικά προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων αναφέροντας ως αιτιολογία απόρριψης το εξής: «η κατάθεση πραγματοποιείται από νομικό πρόσωπο και δεν αφορά λιανική πώληση» και έκρινε τελικώς ως προσαύξηση τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις.

Ο προσφεύγων και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εμμένει στον ισχυρισμό του, ήτοι ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις προερχόμενες από νομικά πρόσωπα αφορούν σε κάθε περίπτωση στην επιχειρηματική του δραστηριότητα και δεν αποτελούν προσαύξηση και προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πέραν των αναφερόμενων στον έλεγχο παραστατικών ημερήσια κίνησης (Ζ) και πίνακα συσχέτισης με αποδείξεις λιανικής πώλησης (σχετικά έγγραφα 1-242), οι οποίες εκδόθηκαν σε χρόνο που ταυτίζεται ή συσχετίζεται με τον χρόνο των τραπεζικών πιστώσεων από τα νομικά πρόσωπα (ως αναλύεται στις σελίδες 10-48 και στον πίνακα της ενδικοφανούς προσφυγής).

Επίσης ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/20-04-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο συμπλήρωσε περαιτέρω στοιχεία ως προς την συσχέτιση μεταξύ τραπεζικών καταθέσεων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης-σχετικά έγγραφα 1-93) και ακόμη προκειμένου να αποδείξει ότι οι υπό κρίση πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο πωλήσεων ωρολογίων με εταιρείες του εξωτερικού προσκόμισε έγγραφα σχετικά με το αντικείμενο δραστηριότητας των αντισυμβαλλομένων νομικών προσώπων, υπεύθυνες δηλώσεις, συμβάσεις και επιστολές και τιμολόγια αγοράς (για την γερμανική εταιρεία , για την Γερμανική εταιρεία , για τον γερμανό επιτηδευματία , για την ολλανδική εταιρεία , για την γερμανική εταιρεία (σχετικά έγγραφα 94-109) με τα οποία ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις και τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν προς τα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και δεν υφίσταται προσαύξηση ούτε απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων, τα οποία μπορεί να μην είναι τα προβλεπόμενα ωστόσο από την πλευρά του έχει εκδώσει και έχει φορολογηθεί για τις υπό κρίση συναλλαγές.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων αμφισβήτησε το πόρισμα του ελέγχου προβάλλοντας την παρακάτω αναλυτική συσχέτιση:

/Α	Τράπεζα	Αριθμός	Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό	Προσκομισθέν τα στοιχεία με τα υπομνήματα του	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝ Η ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩ ΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ
390			21/1/2015	..... ..... .....	40.400,00	/15	..... ..... .....	Σχετ. 1,2
414			17/2/2015	..... ..... .....	57.400,00	/15	.....	Σχετ. 3,4
488			8/4/2015	..... ..... .....	49.600,00	/15	.....	Σχετ. 5,6

				..... .....		...../15		Σχετ.7,8 και 1συμπλ.
565	.....	..... ..... .....	2/6/2015		22800			
596	.....	..... ..... .....	30/6/2015	..... .....	5.200,00	/15	..... ..... .....	Σχετ.9,10
604	.....	..... ..... .....	22/7/2015	..... .....	5403,15	/15		Σχετ.11
618	.....	..... ..... .....	29/7/2015	..... .....	74.550,00	/15	..... ..... .....	Σχετ.12,13
621	.....	..... ..... .....	3/8/2015	..... .....	10.000,00	/15		Σχετ.14,15 και 2 ^α και 2β συμπληρ.
624	.....	..... ..... .....	3/8/2015 5/8/2015	..... .....	28.300,00	/15	..... ..... .....	Σχετ.16,18 και 3 συμπλ.
628	.....	..... ..... .....		..... .....	2.700,00	/15		4 και 5 ^α συμπληρ.
631	.....	..... ..... .....	5/8/2015	..... .....	18.400,00	/15	..... ..... .....	Σχετ.17,18
634	.....	..... ..... .....	7/8/2015	.....	3.300,00	/15		Σχετ.19α,19 β Και 6 ^α και 6β συμπληρ.
636	.....	..... ..... .....	10/8/2015	..... .....	1.750,00	/15	..... ..... .....	Σχετ.20,21
646		..... ..... .....	19/8/2015	..... .....	6.753,07	/15		
649		..... ..... .....	21/8/2015	..... .....	6.514,20	/15		
653		..... ..... .....	25/8/2015	..... .....	6700	/15	..... ..... .....	Σχετ.22,23

			15/9/2015			/15		Σχετ.24,25
672	.....	.....		.....	4.050,00		.....	
673	.....	.....	15/9/2015	.....	13.300,00	/15		7, 8 ^α και 8β συμπληρ.
687	.....	.....	28/9/2015	.....	2.477,50	/15		
690	.....	.....	28/9/2015	.....	7.751,70	/15		
707	.....	.....	15/10/2015	.....	25.001,07	/15		Σχετ.28,29
712	.....	.....	20/10/2015	.....	4.250,00	/15	.....	Σχετ.30,31
713	.....	.....	20/10/2015	.....	10.108,20	/15		Σχετ.,33
717	.....	.....	27/10/2015	.....	6.000,00	/15	.....	Σχετ.34,35
718	.....	.....	28/10/2015	.....	2.700,00	/15	.....	Σχετ.36,37
720	.....	.....	5/11/2015	.....	5.148,00	/15		
721	.....	.....	5/11/2015	.....	6.063,22	/15	.....	Σχετ.38,39
722	.....	.....	13/11/2015	.....	40.000,00	/15	.....	Σχετ.40,41
730	.....	.....	24/11/2015	.....	5.907,42	/15	.....	Σχετ.42,43

				..... .....		...../15	..... ..... .....	Σχετ.44,45
736	.....	..... ..... .....	26/11/20 15		4.765,33			
741	.....	..... ..... .....	30/11/20 15	..... .....	46.285,00	/15	..... ..... .....	Σχετ.46,47
Σύνολο αδικαιολόγητων πιστώσεων 2015					523.577,86			

A/A	Τράπεζα	Αριθμός	Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό	Προσκομισθ έντα στοιχεία με τα υπομνήματα του	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	
787			28/1/20 16	..... .....	81.900,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.48,49
788			29/1/20 16	..... .....	15.140,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.50,51
789			3/2/201 6	..... .....	8.850,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.52,53
790			3/2/201 6	..... .....	28.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.54,55
796			17/2/20 16	..... .....	7.770,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.56,58
797			17/2/20 16	..... .....	8.950,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.57,58
799			17/2/20 16	..... .....	34.200,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.59,60
803			29/2/20 16	..... .....	23.800,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.61,62

				.....				Σχετ.63,64
804	.....	.....	2/3/2016	.....	24.100,00	 /2016	.....	
805	.....	.....	7/3/2016	.....	23.300,00	 /2016	.....	Σχετ.65,66
807	.....	.....	10/3/2016	.....	3.550,00	 /2016	.....	Σχετ.67,70
808	.....	.....	10/3/2016	.....	7.980,00	 /2016	.....	Σχετ.68,70
809	.....	.....	10/3/2016	.....	28.800,00	 /2016	.....	Σχετ.69,70
812	.....	.....	11/3/2016	.....	9.590,00	 /2016	.....	Σχετ.71,72
813	.....	.....	11/3/2016	.....	11.700,00	 /2016	.....	Σχετ.73,74
816	.....	.....	17/3/2016	.....	10.010,00	 /2016	.....	Σχετ.75,76
818	.....	.....	22/3/2016	.....	3.050,00	 /2016	.....	Σχετ.77,79
819	.....	.....	22/3/2016	.....	3.050,00	21744 / 22-32016	.....	Σχετ.78,79
820	.....	.....	29/3/2016	.....	4.650,00	 /2016	.....	Σχετ.80,82
824	.....	.....	31/3/2016	.....	4.800,00	 /2016	.....	Σχετ.81,82 και 9, 10 ^α και 10β συμπληρ.
828	.....	.....	1/4/2016	.....	2.350,00	 /2016	.....	Σχετ.83,85 και 11,12 συμπληρ.

830			1/4/2016	.....	13.500,00	 /2016	.....	Σχετ.84,85 και 11,12 συμπληρ.
831			4/4/2016	.....	5.100,00	 /2016	.....	Σχετ.86,87
835			7/4/2016	.....	4.200,00	 /2016	.....	Σχετ.88,89
848			18/4/2016	.....	15.860,00	 /2016	.....	Ι Σχετ.90,91
852			21/4/2016	.....	16.730,00	 /2016	.....	Σχετ.92,93
855			26/4/2016	.....	11.800,00	 /2016	.....	Σχετ.94,95
862			5/5/2016	.....	8.400,00	 /2016	.....	Σχετ.96,97
866			10/5/2016	.....	26.550,00	 /2016	.....	Σχετ.98,99
869			11/5/2016	.....	4.900,00	 /2016	.....	Σχετ.100,102
870			11/5/2016	.....	24.800,00	 /2016	.....	Σχετ.101,102
877			19/5/2016	.....	7.400,00	 /2016	.....	Σχετ.103,104
879			20/5/2016	.....	26.500,00	 /2016	.....	Σχετ.105,106
888			26/5/2016	.....	10.700,00	 /2016	.....	Σχετ.107,108

				..... .....				Σχετ.109,111 και 13 ^α και 13β συμπληρ.
889	.....	..... .....	27/5/20 16	..... .....	12.500,00	 /2016	..... ..... .....	
890	.....	..... .....	27/5/20 16	..... .....	12.500,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.110,111
896	.....	..... .....	2/6/201 6	..... .....	4.400,00	 /2016		Σχετ.112,113
897	.....	..... .....	2/6/201 6	..... .....	5.100,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.114,115
899	.....	..... .....	6/6/201 6	..... .....	8.510,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.116,117
901	.....	..... .....	7/6/201 6	..... .....	3.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.118,119
902	.....	..... .....	7/6/201 6	..... .....	5.250,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.120,121
904	.....	..... .....	9/6/201 6	..... .....	28.200,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.122,123
907	.....	..... .....	14/6/20 16	..... .....	25.323,00	 /2016		15 συμπληρ.
909	.....	..... .....	15/6/20 16	..... .....	3.000,00	 /2016	..... ..... .....	..... ..... .....
910	.....	..... .....	15/6/20 16	..... .....	3.412,00	 /2016	..... ..... .....	..... ..... .....
912	.....	..... .....	15/6/20 16	..... .....	9.670,00	 /2016	..... ..... .....	..... ..... .....
914	.....	..... .....	16/6/20 16	..... .....	5.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.123ζ,123η

				..... .....			..... ..... .....	Σχετ.123 '0,123'ι
915	.....	..... .....	16/6/20 16		9.100,00	 /2016		
919	.....	..... .....	17/6/20 16	..... .....	10.280,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.124,125
921	.....	..... .....	21/6/20 16	..... .....	7.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.126,129
922	.....	..... .....	21/6/20 16	..... .....	26.790,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.127,129
923	.....	..... .....	22/6/20 16	..... .....	13.700,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.130,131
924	.....	..... .....	27/6/20 16	..... .....	10.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.132,133
927	.....	..... .....	28/6/20 16	..... .....	1.800,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.128,129
931	.....	..... .....	29/6/20 16	..... .....	29.080,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.134,136
932	.....	..... .....	29/6/20 16	..... .....	31.687,63	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.135,136
940	.....	..... .....	7/7/201 6	..... .....	10.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.137,138
941	.....	..... .....	8/7/201 6	..... .....	5.590,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.139,141
942	.....	..... .....	8/7/201 6	..... .....	10.000,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.140,141
945	.....	..... .....	13/7/20 16	..... .....	4.690,00	 /2016	..... ..... .....	Σχετ.142,143

			14/7/2016	.....				Σχετ.144,145
947	.....	.....			5.630,00	 /2016	.....	
949	.....	.....	15/7/2016	.....	9.600,00	 /2016	.....	Σχετ.146,148
950	.....	.....	15/7/2016	.....	12.000,00	 /2016	.....	Σχετ.147,148
953	.....	.....	19/7/2016	.....	8.560,00	 /2016	.....	Σχετ.149,150
957	.....	.....	25/7/2016	.....	6.830,00	 /2016	.....	Σχετ.151,152
965	.....	.....	8/8/2016	.....	8.800,00	 /2016	.....	Σχετ.153,154 και 17 και 18 συμπληρ.
967	.....	.....	11/8/2016	.....	5.000,00	 /2016	.....	Σχετ.155,157 και 19-23 συμπληρ.
968	.....	.....	11/8/2016	.....	5.000,00	 /2016	.....	Σχετ.156,157 και 19-23 συμπληρ.
978	.....	.....	17/8/2016	.....	6.000,00	 /2016	.....	Σχετ.158,159 και 24 συμπληρ.
983	.....	.....	24/8/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.160,162 και 25-26 συμπλ.
984	.....	.....	24/8/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.161,162 και 25-25 συμπληρ.
985	.....	.....	25/8/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.163,166 και 27-29 συμπληρ.
986	.....	.....	25/8/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.164,166 και 27-29 συμπληρ.

987			25/8/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.165,166 και 27-29 συμπληρ.
988			26/8/2016	.....	4.000,00	 /2016	.....	Σχετ.167,170 και 30-32 συμπληρ.
989			26/8/2016	.....	5.000,00	 /2016	.....	Σχετ.168,170 και 30-32 συμπληρ.
990			26/8/2016	.....	6.000,00	 /2016	.....	Σχετ.169,170 και 30-32 συμπληρ.
998			5/9/2016	.....	11.140,00	 /2016	.....	Σχετ.171,172 και 33-34 συμπληρ.
1004			8/9/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.173,174 και 35 συμπληρ.
1010			14/9/2016	.....	6.500,00	 /2016	.....	Σχετ.175,177 και 36-37 συμπληρ.
1011			14/9/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.176,177 και 36-37 συμπληρ.
1013			15/9/2016	.....	5.000,00	 /2016	.....	Σχετ.178,179, και 38-39 συμπληρ
1026			27/9/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.180α, 181 και 40-41 συμπληρ.
1027			27/9/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.180β.,181 και 40-41 συμπληρ.
1028			28/9/2016	.....	5.000,00	 /2016	.....	Σχετ.182,183 και 42-43 συμπλ.
1032			29/9/2016	.....	4.200,00	 /2016	.....	Σχετ.184,185 και 44 συμπλ.

				.....				Σχετ.186,187 και 45-49 συμπλ.
1036	.....	.....	3/10/2016	.....	15.000,00	 /2016	.....	
1053	.....	.....	18/10/2016	.....	17.000,00	 /2016	.....	Σχετ.188,190 και 50-52 συμπληρ.
1056	.....	.....	19/10/2016	.....	2.600,00	 /2016	.....	Σχετ.189,190 και 50-52 συμπληρ.
1071	.....	.....	8/11/2016	.....	15.000,00	 /2016	.....	Σχετ.191,192 και 53 συμπληρ.
1082	.....	.....	29/11/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.193,197 και 54-57 συμπληρ.
1083	.....	.....	29/11/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.194,197 και 54-57 συμπληρ.
1084	.....	.....	29/11/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.195,197 και 54-57 συμπληρ.
1085	.....	.....	29/11/2016	.....	11.460,00	 /2016	.....	Σχετ.196,197 και 54-57 συμπληρ.
1088	.....	.....	30/11/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.198,202 και 58-61 συμπλ.
1089	.....	.....	30/11/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.199,202 και 58-61 συμπλ.
1090	.....	.....	30/11/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.200,202 και 58-61 συμπλ.
1091	.....	.....	30/11/2016	.....	10.550,00	 /2016	.....	Σχετ.201,202 Κι 58-61 συμπλ.
1093	.....	.....	1/12/2016	.....	15.000,00	 /2016	.....	Σχετ.203,204 και 62 συμπλ.

				.....				Σχετ.205,206 και 63 συμπλ.
1095	.....	.....	2/12/20 16	.....	15.000,00	 /2016	.....	
1096	.....	.....	5/12/20 16	.....	6.651,57	 /2016	.....	Σχετ.207,208 και 64 συμπλ.
1099	.....	.....	6/12/20 16	.....	18.500,00	 /2016	.....	Σχετ.209,211 και 65- 68 συμπλ.
1102	.....	.....	7/12/20 16	.....	4.390,00	 /2016	.....	Σχετ.210,211 και 65- 68 συμπλ.
1105	.....	.....	8/12/20 16	.....	20.000,00	 /2016	.....	Σχετ.212,213 Κι 69 συμπλ.
1107	.....	.....	13/12/2 016	.....	5.850,00	 /2016	.....	Σχετ.214,215 και 73- 76 συμπλ.
1108	.....	.....	13/12/2 016	.....	6.690,00	.....	.....	Σχετ.216,218 και 73- 76 συμπλ.
1109	.....	.....	13/12/2 016	.....	7.600,00	.....	.....	Σχετ.219,222 και 70- 72 συμπλ.
1110	.....	.....	13/12/2 016	.....	9.900,00	.....	.....	Σχετ.220,222 και 70- 72 συμπλ.
1111	.....	.....	13/12/2 016	.....	12.450,00	 /2016	.....	Σχετ.221,222 και 70- 72 συμπλ.
1112	.....	.....	13/12/2 016	.....	17.030,00	 /2016	.....	Σχετ.217,218 και 73- 76 συμπλ.
1116	.....	.....	16/12/2 016	.....	9.000,00	 /2016	.....	Σχετ.223,226 και 78- 80 συμπλ.
1117	.....	.....	16/12/2 016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.224,226 και 78- 80 συμπλ.

				.....				Σχετ.225,226 και 78-80 συμπληρ.
1118	.....	.....	16/12/2016	.....	13.600,00	 /2016	.....	
1122	.....	.....	19/12/2016	.....	10.000,00	 /2016	.....	Σχετ.227,232 και 81-86 συμπληρ.
1124	.....	.....	19/12/2016	.....	13.980,00	 /2016	.....	Σχετ.228,232 και 81-86 συμπληρ.
1125	.....	.....	19/12/2016	.....	17.720,00	 /2016	.....	Σχετ.229,232 και 81-86 συμπληρ.
1128	.....	.....	19/12/2016	.....	50.000,00	 /2016	.....	Σχετ.230,232 και 81-86 συμπληρ.
1129	.....	.....	19/12/2016	.....	50.000,00	 /2016	.....	Σχετ.231,232 και 81-86 συμπληρ.
1130	.....	.....	20/12/2016	.....	3.100,00	 /2016	.....	Σχετ.233,238 και 87-91 συμπληρ.
1132	.....	.....	20/12/2016	.....	10.950,00	 /2016	.....	Σχετ.234,238 και 87-91 συμπληρ.
1133	.....	.....	20/12/2016	.....	12.300,00	 /2016	.....	Σχετ.235,238 και 87-91 συμπληρ.
1134	.....	.....	20/12/2016	.....	15.290,00	 /2016	.....	Σχετ.236,238 και 87-91 συμπληρ.
1135	.....	.....	20/12/2016	.....	23.000,00	 /2016	.....	Σχετ.237,238 και 87-91 συμπληρ.
1137	.....	.....	22/12/2016	.....	16.020,00	 /2016	.....	Σχετ.239,240 και 92 συμπληρ.
1142	.....	.....	28/12/2016	.....	10.400,00	 /2016	.....	Σχετ.241,242 και 93 συμπληρ.

Σύνολο αδικαιολόγητων πιστώσεων έτους 2016	1.557.854,20			
--	--------------	--	--	--

Επειδή η Υπηρεσία μας κατόπιν των ανωτέρω προβαλλόμενων ισχυρισμών και των προσκομισθέντων στοιχείων και της επικαλούμενης ανωτέρω συσχέτισης μεταξύ φορολογικών στοιχείων (Ζ και αποδείξεων λιανικής πώλησης και τραπεζικών πιστώσεων) εξέδωσε την με αριθμ. με αριθμ...../2022 **Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας διότι έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και σχετική αξιολόγηση επ' αυτών και ειδικότερα ζήτησε από την ελεγκτική αρχή όπως τα εν λόγω στοιχεία αξιολογηθούν ως προς τον ισχυρισμό του ότι αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι εάν δύναται να συσχετισθούν με στοιχεία αγορασθέντων και πωληθέντων προϊόντων(ωρολογίων), όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα διπλογραφικά λογιστικά βιβλία και εάν δύναται επίσης να ταυτοποιηθούν με συναλλαγές στους τηρούμενους λογαριασμούς ταμειακών διαθεσίμων.

Επειδή σε συνέχεια της ανωτέρω Πράξης Αναπομπής η ελεγκτική αρχή απέστειλε την από 26/05/2022 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων στην οποία αναφέρεται κατά βάση ότι τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν μεταβάλλουν την θέση του ελέγχου καθότι τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν κρίνονται ως ανεπαρκούς αιτιολόγησης.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος αναφέρει ότι οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις πραγματοποιούνταν από:

- α) αλλοδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν ως αντικείμενο την μεταπώληση ωρολογίων
- β) ημεδαπά νομικά πρόσωπα με διάφορο άσχετο αντικείμενο, ενώ από τα στοιχεία λιανικής πώλησης δεν προκύπτουν ούτε τα στοιχεία του πελάτη, ούτε τα πωλούμενα εμπορεύματα ως εκ τούτου δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί η σχέση μεταξύ των νομικών προσώπων που πραγματοποιούσαν τις υπό κρίση πιστώσεις και των λιανικών πωλήσεων όπως αυτές εμφανίζονται συγκεντρωτικώς στα αντίστοιχα δελτία ημερήσιας κίνησης «Ζ».

Ο έλεγχος αναφέρει ότι πρόκειται για εκτενή έκδοση από τον προσφεύγοντα ΑΛΠ μεγάλης αξίας π.χ.19.500,00 ευρώ, 28.300,00 ευρώ που δεν πληροί τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ.5, 7 και 10 του ν.4308/2014 (διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος).

Ο έλεγχος στο πλαίσιο της αναπομπής προσπάθησε μέσω του συστήματος TAXIS να διασταυρώσει τις αγορές από ημεδαπές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα για τις παρακάτω εταιρείες και επιχειρήσεις:

- α) της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών εμπόριο οικοδομικών υλικών και συνολική αξία αγορών για το 2015 ύψους 32.000,00 ευρώ και για το 2016 ύψους 279.500,00 ευρώ,

- β) του χρυσοχοείου , ΑΦΜ συνολικής αξίας 83.487,63 ευρώ,

- γ) της «.....» με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΩΝ Η ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ, ΖΑΧΑΡΟΠΛΑΣΤΕΙΩΝ, ΕΣΤΙΑΤΟΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ, αξίας 94.985,00 ευρώ για το έτος 2015 και 15.000 ευρώ για το έτος 2016,

δ)της «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών εμπόριο χρωμάτων, συνολική αξία αγορών το 2016 ποσού 25.000,00 ευρώ,

ε)της «.....» με συνολική αξία αγορών για το 2015 ποσού 6.000 ευρώ,

Από την ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διαπιστώθηκε η μη υποβολή των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από τους ανωτέρω αντισυμβαλλομένους, εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν επαληθεύονται.

Ως προς τα προσκομισθέντα έγγραφα σχετικά με τις απαντητικές επιστολές των νομικών προσώπων ο έλεγχος αναφέρει ότι προσκομίσθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο του ελέγχου και στα στοιχεία αυτά δεν διαπιστώνεται σύνδεση μεταξύ του νομικού προσώπου και του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου.

Από τις προσκομισθείσες συμφωνίες αγοράς και τα τιμολόγια αγοράς από τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα επίσης ο έλεγχος έκρινε ότι δεν ταυτοποιούνται με τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης ενώ από τα στοιχεία αυτά διαπιστώνεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι για λόγους εμπιστευτικότητας δεν επιθυμούσαν να φαίνεται ο τρόπος προμήθειας και για τον λόγο αυτό δεν εκδόθηκαν τιμολόγια καταρρίπτεται καθώς τα νομικά πρόσωπα δηλώνουν ευθαρσώς στα δικά τους τιμολόγια την αγορά ρολογιών, άλλωστε από τον προσφεύγοντα δεν διευκρινίζεται και δεν γίνεται καμία αναφορά στον τρόπο διακίνησης των ρολογιών στο εσωτερικό της χώρας και μετάβασης στο εξωτερικό, κοινώς με ποια συνοδευτικά έγγραφα παραδόθηκαν στην αλλοδαπή καθότι πρόκειται για κοσμήματα και λοιπά τιμαλφή αντικείμενα από πολύτιμα μέταλλα υψηλής αξίας προορισμένα για μεταπώληση και όχι για ιδιωτική χρήση τα οποία υπάγονται στο ειδικό τελωνειακό καθεστώς.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε κατά βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία ως μη ικανοποιητικά δεδομένου ότι δεν συνιστούν ισχυρά αποδεικτικά για την προέλευση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων.

Επειδή η ελεγκτική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και έκρινε και πάλι κατόπιν της αναπομπής ότι υφίσταται θέμα προσαύξησης από τις ανωτέρω συναλλαγές, ωστόσο από την επισκόπηση του ανωτέρω πίνακα και συγκεκριμένα από την επισκόπηση των αιτιολογιών των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων διαπιστώνονται αφενός αιτιολογίες «αγορά ρολογιών» αφετέρου οι περισσότεροι εντολείς των καταθέσεων είναι νομικές οντότητες (ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ,, ΚΑΙ ΗΜΕΔΑΠΕΣ) με δραστηριότητα σχετιζόμενη με αυτή του προσφεύγοντος γεγονός το οποίο επιβεβαιώνεται και δεν αμφισβητείται και από τον έλεγχο, ήτοι δεν δύναται να συναχθεί ότι το σύνολο των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων δεν αφορά στην επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Ως εκ τούτου καταρχήν δεν αιτιολογείται η νομική βάση της προσαύξησης που επιλέχθηκε από τον έλεγχο. Ο έλεγχος κατά δεύτερο, και ενώ ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν είχε διαπιστώσει παρατυπίες και παραβάσεις ΕΛΠ ως προς τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων εσόδων, απέρριψε την επικαλούμενη ειδική συσχέτιση του προσφεύγοντος αναφερόμενος γενικώς στο ότι οι υπό κρίση καταθέσεις έχουν πραγματοποιηθεί από νομικά πρόσωπα και δεν μπορούν να συσχετισθούν με τις εκδοθείσες λιανικές πωλήσεις, χωρίς όμως να αξιολογηθεί ειδικά και τεκμηριωμένα και βάσει των

δεδομένων των λογιστικών βιβλίων του προσφεύγοντος ο ανωτέρω προβαλλόμενος ισχυρισμός, ήτοι χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί (και για λόγους ανταπόδειξης του προβαλλόμενου ισχυρισμού του προσφεύγοντος) τόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου όσο και στην συμπληρωματική, καμία ελεγκτική επαλήθευση (έστω και δειγματοληπτική) καταγραφής διαδικασιών ως προς την διαχείριση των αγορών (προσδιοριστικά στοιχεία εμπορευμάτων-εγγυήσεων), συσχέτισης των λογαριασμών αγορών και πωλήσεων, με τους λογαριασμούς ταμειακών διαθεσίμων στις υπό κρίση ημερομηνίες δεδομένου ότι πρόκειται για ατομική επιχείρηση με τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, χωρίς να έχει γίνει επίσης έλεγχος παραστατικών διακίνησης κατά τις υπό κρίση ημερομηνίες, ώστε να μπορεί ασφαλώς να κριθεί είτε ότι οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα αποδείξεις λιανικής πώλησης αφορούν σε άλλες πωλήσεις προϊόντων με φυσικά πρόσωπα (που προκύπτει να έχουν πληρωθεί μετρητοίς ή με άλλες τραπεζικές πιστώσεις πλην των υπό κρίση πιστώσεων) και να αποκλεισθεί έτσι η δυνατότητα επίκλησής τους, είτε ότι υφίστανται στοιχεία και πραγματικά δεδομένα (στοιχεία συσχέτισης αγορών, πωλήσεων και με τα προσδιοριστικά στοιχεία των εμπορευμάτων, στοιχεία σχετικών παραδόσεων και παραστατικών) σύμφωνα με τα οποία να δύναται να συναχθεί ότι αφορούν σε πωλήσεις προς τα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα ακόμη και εάν έχει εκδοθεί εσφαλμένος τύπος φορολογικού στοιχείου εσόδου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση βάσει των ανωτέρω δεδομένων και στοιχείων δεν αιτιολογείται η νομική βάση της προσαύξεσης, καθώς ένα μεγάλο μέρος των συναλλαγών ενδέχεται να αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος γεγονός το οποίο βάσει του υπό κρίση καταλογισμού, απέκλεισε ο έλεγχος, χωρίς όμως αυτό να τεκμηριώνεται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας και νόμιμου ερείσματος του πορίσματος ελέγχου της ελεγκτικής αρχής ως προς τον χαρακτηρισμό των πιστώσεων ως προσαύξεση, βασίμως προβάλλεται και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι τυπικά πλημμελείς και λόγω των προαναφερθέντων πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ.

περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα υπό κρίση φορολογικά έτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ.6 του ν.4174/2013** και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων **23 και 36 του ν.4174/2013**.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή, ως ανωτέρω αναλύθηκε, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **19.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση της με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015 , και της με αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.