



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
- 4. Την από **17/01/2022** και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, αγρότη, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθ./**08-12-2021** και/**08-12-2021** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών **2015** και **2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **24/11/2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **17/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **20/12/2021**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις υπ' αριθ./0/1119/21-05-2021 και/0/1119/21-05-2021 εντολές ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολο-γίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη **2015 - 2016**, ο οποίος οδήγησε στην έκδοση των ακόλουθων πράξεων:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. Έτος	Διαφορά Φορολο-γιτέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 08/12/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος	2015	1.044.716,24€	261.867,03€	130.933,52€	84.274,62€	477.075,17€
2	 - 08/12/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος	2016	422.791,56€	179.324,41€	89.662,21€	40.967,47€	309.954,09€
Σύνολα					441.191,44€	220.595,73€	125.242,09€	787.029,26€

Από τη διενέργεια ελέγχου που πραγματοποιήθηκε κατά τα έτη **2015 - 2016** αφενός στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή η οποία έκανε έναρξη στις **04/07/1997**, με έδρα στη του Ν., τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και αφετέρου στα λοιπά εισοδήματά του, σε συνδυασμό με την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Α) Από τον έλεγχο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, προέκυψαν **λογιστικές διαφορές** ύψους **476.017,64€** και **307.670,19€** για τα φορολογικά έτη **2015** και **2016** αντίστοιχα, οι οποίες προστέθηκαν στα αποτελέσματα των βιβλίων ως ακολούθως:

Λογιστικές διαφορές / φορολογικό έτος	2015	2016
δαπάνες χωρίς παραστατικά	156.915,53€	131.163,39€
δαπάνες χωρίς τραπεζική εξόφληση	280.957,61€	138.362,30€
αποσβέσεις	38.144,50€	38.144,50€
Σύνολο λογιστικών διαφορών	476.017,64€	307.670,19€
Αποτελέσματα κατ' έλεγχο	2015	2016
Κέρδη ή ζημιές από βιβλία	-61.571,01€	67.113,79€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	476.017,64€	307.670,19€
Σύνολο κερδών κατ' έλεγχο	414.446,63€	374.783,98€

Β) Από τον έλεγχο των λοιπών εισοδημάτων του προσφεύγοντος, προέκυψε **προσαύξηση** περιουσίας άρθρου 21§4 του ΚΦΕ ύψους **630.269,61€** και **53.550,36€** για τα φορολογικά έτη **2015** και **2016** αντίστοιχα, οι οποίες προέρχονται από πρωτογενείς πιστώσεις που βρέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες ανά κατηγορία έχουν ως εξής:

Προσαύξηση Περιουσίας / φορολ. έτος	2015	2016	Σελ. έκθεσης
Πιν.1:	512.780,00€	466,17€	Σελίδες 48-49
Πιν.3: ΚΤΘ επιταγής/εμβάσματος ανώνυμη	0,00€	2.700,00€	Σελίδες 50-55
Πιν.4: ΜΤΦ από λογ. για πληρωμή δανείου	71.013,39€	1.165,15€	Σελίδα 56
Πιν.5: ΚΤΘ μετρητών μη ονομαστικές	37.047,68€	30.415,74€	Σελίδες 57-58
Πιν.6: Ονομαστικές πιστώσεις	9.428,54€	18.803,30€	Σελίδες 58-69
Σύνολο προσαύξηση περιουσίας	630.269,61€	53.550,36€	

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

1. Το μεγάλο ύψους καταλογισμού σε σχέση με τον κύκλο εργασιών - αδυναμία προσκόμισης αρχείου τραπεζικών κινήσεων και έλλειψη οργάνωσης και υποστήριξης,
2. Δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο τα περισσότερα από τα στοιχεία που προσκόμισε με το υπόμνημά του,

Επειδή ο προσφεύγων με τον 1^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι τα ποσά του καταλογισμού είναι υπερβολικά μεγάλα σε σχέση με το ύψος του δηλωθέντος κύκλου εργασιών του, και ότι με τα ποσά αυτά του καταλογισμού υπολογίζεται ποσοστό κερδοφορίας 71,13%, ενώ η κερδοφορία στις επιχειρήσεις με την ίδια δραστηριότητα με τον προσφεύγοντα κυμαίνεται στο 20%,

Επειδή οι διαφορές φόρου προέρχονται αφενός από λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο των απλογραφικών βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, οι οποίες όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και αφετέρου από **προσαύξηση περιουσίας**, βάσει των αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου πρωτογενών πιστώσεων οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς με βάση τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ίδιου Κώδικα και των ερμηνευτικών εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί από την ΑΑΔΕ (ΠΟΛ. 1175/2017, 1228/2014, 1033/2013, 1095/2011 και ΔΕΑΔΑ1144110/05-11-2015. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι από τον έλεγχο έγινε εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων με τον 2^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι ως επί το πλείστον δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο τα στοιχεία που προσκόμισε με το υπόμνημά του και ιδίως την από 17/09/2021 κατάσταση αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού/0010740 της ΕΤΕ, καθώς και την από 10/11/2011 βεβαίωση της ίδιας τράπεζας με αρ.:, προσκομίζει δε και επικαλείται τα ίδια δικαιολογητικά έγγραφα που είχαν προσκομισθεί με το με αρ./15-11-2021 υπόμνημά του στην ελεγκτική αρχή.

Ειδικότερα, ως προς τις κατωτέρω πιστώσεις:

εισέπραξε την εντολή και πίστωσε τον λογαριασμό που αφορά τοτης εταιρείας με αιτιολογία ΤΑΚΤ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ 08/09/2015. Η συναλλαγή αυτή αποτυπώνεται στα συνημμένα έγγραφα”.

Συνημμένα στην ως άνω επιστολή ήταν τα κάτωθι:

-Κατάσταση αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού (σχετ.22α)

-ημερήσια αναλυτική κατάσταση συναλλαγών συστήματος «λοιπών συναλλαγών» της 21/09/2015 (σχετ. 22β)

-διαχείριση παραστατικών με υπογραμμισμένες τις σχετικές κινήσεις (σχετ.22γ).

Άποψη της φορολογικής αρχής:

Ο παρών συμπληρωματικός έλεγχος δεν δέχεται τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος διότι:

Η ενημέρωση στην οποία προβαίνει η ΕΤΕ με το από 24/03/2022 έγγραφο αναφέρεται στην κίνηση χρέωσης από τον τραπεζικό λογαριασμό με αρ....., στις 21/09/2015. Η συγκεκριμένη χρέωση δεν θεωρήθηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας. Οι πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος είχε ζητήσει από τον προσφεύγοντα να δικαιολογήσει την πηγή και την αιτία και δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς ήταν οι πιστώσεις που περιλαμβάνονται στον ως άνω αναφερθέν πίνακα 4 της από 08/12/2021 έκθεσης ελέγχου και για τις οποίες ουδεμία αναφορά γίνεται στο ως άνω, από 24/03/2022 έγγραφο της ΕΤΕ.

Όσον αφορά στα συνημμένα παραστατικά, ο έλεγχος σημειώνει τα κάτωθι:

- 1) Συνημμένο 22α: είναι η κίνηση του υπό έλεγχο λογαριασμού με αρ....., ο οποίος περιλαμβανόταν εξ αρχής στους υπό έλεγχο λογαριασμούς, άρα δεν αποτελεί νέο στοιχείο
- 2) Συνημμένο 22β: αποτελεί εκτύπωση από το μηχανογραφικό σύστημα της με αναγραφή του ποσού: 512.780,00€ στις 21/09/2015 και αρ. εγγραφής: με την παρατήρηση:
- 3) Συνημμένο 22γ: αποτελεί εκτύπωση της 17/03/2022, από το μηχανογραφικό σύστημα της Εθνικής Τράπεζας, που φέρει τίτλο: Διαχείριση Παραστατικών-Υπόδειγμα και αναγραφόμενο το ποσό των 512.780,00€ ως χρεούμενο με κωδικό λογαριασμού:, περιγραφή λογαριασμού: και αιτιολογία: ΓΡΑΜ ΕΙΣΠΡ/09/15 και το ίδιο ποσό ως πιστούμενο, με κωδικό λογαριασμού: 3703016 με περιγραφή λογαριασμού: ΦΠ και αιτιολογία ΤΑΚΤ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ 08/09/15.

Από τα ως άνω αναφερθέντα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ότι “το ποσό των €512.780,00 επεστράφη στην εταιρεία ως εκ λάθους πιστωθέν στον τραπεζικό μου λογαριασμό και δεν μπορεί το εν λόγω ποσό να θεωρηθεί ως δήθεν προσαύξηση δικής μου περιουσίας, αφού είναι γνωστή η προέλευσή του αλλά και η κατάληξή του ως εκ λάθους πιστωθέντος στο λογαριασμό μου και επιστραφέντος στην εταιρεία από την υπηρεσία καρτών της ”.

Επειδή εξάλλου, ο προσφεύγων για τις κατωτέρω πιστώσεις:

rec id	τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....		GR.....	Ανοικτός Αλληλόχρεος	30/9/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	3.697,80
.....		GR.....	Ανοικτός Αλληλόχρεος	19/10/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΟΚΩΝ ΑΑΛ	67.315,59
Σύνολο 2015							71.013,39
.....		GR.....	Ανοικτός Αλληλόχρεος	18/1/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΠΛΗΡΩΜΗ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΑΑΛ	227,07
.....		GR.....	Ανοικτός Αλληλόχρεος	2/3/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΞΟΔΩΝ ΔΤΛ	70,00
.....		GR.....	Ανοικτός Αλληλόχρεος	4/4/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΟΚΩΝ	868,08
Σύνολο 2016							1.165,15

Ισχυρίζεται ότι αφορούν πληρωμές τόκων δανείου και συνεπώς δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, αφού είναι γνωστή η προέλευση και η αιτία τους. Ο έλεγχος δεν δέχθηκε τον ισχυρισμό του, καθόσον από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προέκυψε ο τρόπος καταβολής

αυτών και ειδικότερα ο λογαριασμός από τον οποίο μεταφέρθηκαν τα ποσά για την αποπληρωμή της οφειλής, καθώς και οι δικαιούχοι αυτού.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/11-04-2022** υπόμνημα, που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, **Σχετ. 23, 24 και 25**. Τα ανωτέρω στοιχεία, η ελεγκτική αρχή, δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, και ως εκ τούτου αποτελούν νέα στοιχεία. Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθ.**/05-05-2022 Πράξη Αναπομπής** του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Σε **απάντηση** της ανωτέρω πράξης αναπομπής, η ελεγκτική αρχή απέστειλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ.**/10-05-2022** έγγραφό της (**ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/16-05-2022**), σύμφωνα με το οποίο:

«II. Πιστώσεις πίνακα 4, σελ. 56 της από 08/12/2021 έκθεσης ελέγχου

Ο προσφεύγων προσκόμισε νέα στοιχεία, ως κάτωθι:

“οι καταβολές αυτές δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, αφού είναι γνωστή η προέλευση και η αιτία τους και πρέπει τα σχετικά ποσά να διαγραφούν από τον πίνακα 4 της έκθεσης ελέγχου και του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου”

Ο προσφεύγων προσκόμισε νέα στοιχεία, ως κάτωθι:

- 1) Την από 21/02/2022 βεβαίωση της τράπεζας, κατάσταση, που βεβαιώνει την καταβολή ποσού €71.013,39 από 01/01/2015 έως 31/12/2015 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό (σχετικό 23)
- 2) Την από 21/02/2022 βεβαίωση της τράπεζας, κατάσταση Αταλάντης που βεβαιώνει ότι οι πιστώσεις ποσού €3.697,80 ημερομηνίας 30/09/2015, ποσού €67.315,59 ημερομηνίας 19/10/2015, ποσού €227,07 ημερομηνίας 18/01/2016, ποσού €70,00 ημερομηνίας 02/03/2016 και ποσού €868,08 ημερομηνίας 04/04/2016 που έγιναν στον υπ' αρ. ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό έγιναν «προς εξόφληση τόκων και εξόδων» (σχετικό 24).
- 3) Την από 21/02/2022 βεβαίωση της Τράπεζας, κατάσταση, κατόπιν του από 12/11/2021 αιτήματός του προς διευκρίνιση της προέλευσης των παραπάνω πιστώσεων, που βεβαιώνει ότι δυνάμει της υπ' αρ./30-05-2003 σύμβασης πίστωσης δι' ανοιχτού (αλληλόχρεου) λογαριασμού και των πρόσθετων πράξεων αυτής (που είχαν αρχικά συναφθεί με την Αγροτική της Α.Ε. και μεταβιβάστηκαν στις 27/07/2012 ως συμβατικές σχέσεις στην τράπεζα) στις 23/11/2015 η τράπεζα προέβη σε χρηματοδότηση ποσού €120.750,00 εκταμιεύοντας το υπ' αρ. δάνειο τακτής λήξης, το οποίο αποπλήρωσε ληξιπρόθεσμα οφειλές οι οποίες είχαν προκύψει από προηγούμενα δάνεια κατά κεφάλαιο, τόκους και έξοδα (σχετικό 25).

Άποψη της φορολογικής αρχής:

Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος διότι:

- Με την από 21/02/2022 βεβαίωση της Τράπεζας Πειραιώς (σχετ. 23) βεβαιώνονται τα ποσά που καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα για την πληρωμή του δανείου του με αρ..... (01/01-26/06/15) ή (26/06-30/09/2015) ή (30/09-31/12/15). Από την ως άνω βεβαίωση δεν προκύπτει ο τρόπος καταβολής των ποσών αυτών, ήτοι ο λογαριασμός από τον οποίο μεταφέρθηκαν τα ποσά για την αποπληρωμή της οφειλής, καθώς και οι δικαιούχοι αυτού.
- Με την από 21/02/2022 βεβαίωση της Τράπεζας Πειραιώς (σχετικό 24) γίνεται γνωστό ότι τα ποσά €3.697,80, €67.315,59, €227,07, €70,00 και 868,08€ έχουν μεταφερθεί την 30/09/2015, 19/10/2015, 18/1/2016, 2/3/2016 και 4/4/2016 αντίστοιχα από τον υπ'αρ. *****328 ενεχυριασμένο καταθετικό λογαριασμό που τηρείται στην Τράπεζα Πειραιώς δυνάμει της από 26/6/15 σύμβασης Σύστασης Ενεχύρου επί απαιτήσεων η οποία εξασφαλίζει την υπ'αρ...../30-05-2003 σύμβαση

πίστωσης με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό με πιστούχους τον τουκαι τον δικαιούχο του ενεχυρασμένου καταθετικού λογαριασμού στον υπ'αρ. ανοικτό αλληλόχρεο λογαριασμό προς εξόφληση τόκων και εξόδων.

- Ο ως άνω αναφερθείς λογαριασμός, ο οποίος δεν αναγράφεται ολόκληρος, αλλά ως ***** από την τράπεζα, δεν περιλαμβάνεται στους λογαριασμούς που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος για επεξεργασία, ούτε προσκόμισε ο προσφεύγων τις κινήσεις του, σε οποιοδήποτε στάδιο της πορείας του ελέγχου ή της προσφυγής του. Συνεπώς, ο έλεγχος δεν είναι σε θέση να γνωρίζει ούτε τους δικαιούχους αυτού, ούτε, στην περίπτωση που δικαιούχος είναι ο προσφεύγων, αν περιλαμβάνονται στον ως άνω λογαριασμό πιστώσεις των οποίων η προέλευση πρέπει να διερευνηθεί. Συνεπώς ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την πηγή προέλευσης των ποσών που τροφοδότησαν το δανειακό του λογαριασμό.
- Με την από 21/02/2022 επιστολή της τράπεζας (σχετικό 25) γίνονται γνωστά στοιχεία χρηματοδότησης ποσού 120.750,00€, με εκταμίευση δανείου τακτής λήξης, για την αποπληρωμή ληξιπρόθεσμων οφειλών του προσφεύγοντος. Οι σχετικές εγγραφές στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ήταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου και δεν ζητήθηκε κάποια από αυτές, ούτε καταλογίστηκε από τον έλεγχο κάποια από τις πιστώσεις αναφορικά με τη χρηματοδότηση αυτή.

Από τα ως άνω αναφερθέντα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα, **δεν μεταβάλλεται η θέση του ελέγχου ως προς τα ποσά του πίνακα 4 της έκθεσης ελέγχου, που καταλογίστηκαν».**

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 107), ο έλεγχος με το υπ' αριθ./**11-08-2021 έγγραφό του** προς την ΕΤΕ ζήτησε πληροφορίες ως προς τη χρέωση του ποσού των 512.780€ στις 21/09/2015 στο λογαριασμό με αιτιολογία “Συμψηφισμός απαιτ.”, λόγω του μεγάλου ύψους της συναλλαγής, και ειδικότερα το λογαριασμό που μεταφέρεται αυτό, καθώς και τους δικαιούχους του λογαριασμού που πιστώνεται. Η τράπεζα με το υπ' αριθ./**08-10-2021 έγγραφό της** απέστειλε το από 21/09/2015 και α/α 8 παρα-στατικό, όπου αναγράφεται μεταφορά σε λογαριασμό ποσού 512.780€, με πίστωση Γ.Λ. 370 και αιτιολογία:, ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑ-ΣΜΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΚΑΡΤΩΝ & ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθόσον από τα προσκομισθέντα **δεν προέκυψε ότι οι επίμαχες πιστώσεις σχετίζονται με τη χρέωση που έγινε στη συνέχεια, ποσού 512.780€.**

Περαιτέρω, με την υπ' αριθ./**10-11-2021 επιστολή της ΕΤΕ**, η οποία προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου (**Σχετ. 22**) η οποία αναφέρει ότι «Σας ενημερώνουμε ότι στο λογαριασμό/..... με δικαιούχους του και του πιστώθηκαν την 01/09/2015 τα εξής ποσά με αιτιολογία: 25.000€, 25.000€, 22.000€, 25.000€, 25.000€, 25.000€, 24.680€, 25.000€, 20.000€, 25.000€, 25.000€, 25.000€, 22.000€, 25.000€, 25.000€, 25.000€, 25.000€, 24.500€, 25.000€, 25.000€, 24.600€. Έπειτα, στις **08/09/2015 τα ποσά αυτά μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό:** με τα εξής εμβάσματα, 100.000€, 100.000€, 100.000€, 100.000€, 100.000€, 79.900€, όπου μοναδικός δικαιούχος είναι ο του Στη συνέχεια στις 21/09/2015 ο λογαριασμός/..... με μοναδικό δικαιούχο το του χρεώθηκε με το ποσό 512.780€ και με αιτιολογία “συμψηφισμός απαιτήσης”»

Εξάλλου, με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας **υπόμνημά του** ο προσφεύγων προσκόμισε την με αριθ. πρωτ./**24-03-2022 επιστολή της ΕΤΕ (Σχετ. 22α)**, η οποία αναφέρει ότι: «Σε απάντηση του προφορικού αιτήματός σας για τη συναλλαγή €512.780,00 στις 21/09/2015, θα θέλαμε να σας ενημερώσουμε ότι έπειτα από έρευνα που διενεργήσαμε η πορεία των χρημάτων ήταν η εξής. Στις 21/09/2015, στο κατάστημα, χρεώθηκε ο λογαριασμός με το ποσό των €512.780,00€, με αιτιολογία ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΑΠΑΙΤ και εκδόθηκε διακαταστατηματική εντολή προς την υπηρεσία καρτών της Εθνικής Τράπεζας Στη συνέχεια η υπηρεσία καρτών εισέπραξε την

εντολή και πίστωση τον λογαριασμό που αφορά το acquiring της εταιρείας με αιτιολογία ΤΑΚΤ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ 08/09/2015», ο ισχυρισμός του δε αυτός, απορρίφθηκε από την ελεγκτική αρχή με την απάντησή της επί της πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, καθόσον από τα προσκομισθέντα δεν προέκυψε ότι οι επίμαχες πιστώσεις σχετίζονται με τη χρέωση που έγινε στη συνέχεια, ποσού 512.780€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα 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»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) 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, 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει η κατάθεση στις 08/09/2015 στον λογαριασμό/..... της ΕΤΕ συνολικού ποσού 512.780€ με τις ελεγχόμενες πιστώσεις με αιτιολογία “vina payments pos” και από το λογαριασμό αυτό την ίδια μέρα μεταφέρεται το ποσό των 579.900€ στο λογαριασμό/..... της ΕΤΕ, και από τον τελευταίο μεταφέρεται στις 21/09/2015 το ποσό των 512.780€ με πίστωση Γ.Λ. 370 και αιτιολογία: ΥΠΟΘΕΣΗ κ.κ. &, ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΚΑΡΤΩΝ & ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ.

Επειδή με την Απόφαση του ΣτΕ 1895/2018 κρίθηκαν τα ακόλουθα:

«... Ειδικότερα για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και

διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του ν. **4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170)**, ορίζεται ότι: «**1)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2)** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] **ακυρώνεται, μερικά ή ολικά**, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Επειδή η ελεγκτική αρχή, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή να απορρίψει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, δεν ερεύνησε περαιτέρω με έγγραφό της προς την τράπεζα την προέλευση των ελεγχόμενων πιστώσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές προέρχονται από το λογαριασμό της Δ/νσης Καρτών και καταναλωτικών δανείων ή όχι, ούτως ώστε το στοιχείο αυτό συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, να προσδώσει στέρεη βάση στο συμπέρασμα της ελεγκτικής αρχής για την πηγή ή αιτία των ελεγχόμενων πιστώσεων,

Επειδή από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **17/01/2022** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, αγρότη, κατοίκου, Τ.Κ, και την **ακύρωση** των υπ' αριθ./**08-12-2021** και/**08-12-2021** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών **2015** και **2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος 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

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.