



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25.04.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1069

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ.

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί του με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικού υπομνήματός της 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών υποστηρικτικών των μεταφορών, ήτοι την διεκπεραίωση της διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ για ξένες και ελληνικές μεταφορικές εταιρίες που πραγματοποιούν δαπάνες εντός της ελληνικής επικράτειας, φόρος ποσού 4.109,32 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ποσού 2.054,66 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 381,01 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 6.544,99 €, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 συνολικού ποσού 12.452,50 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 45.850,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ποσού 22.925,35 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.126,59 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 79.902,63 €, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 συνολικού ποσού 138.941,49 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη αιτιολογημένη η προσαύξηση περιουσίας για πιστώσεις από λογαριασμό εταιρείας που συμμετέχει η ίδια ή ο σύζυγός της. Η ελέγχουσα φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου ενώ σημειώνει ότι δέχεται ως αιτιολογημένες πιστώσεις, πέρα από τις αρχικές αιτιολογημένες πιστώσεις του λογαριασμού της για το έτος 2017 ποσό 5.748,00€ και για το έτος 2018 ποσό 105.483,58 €, ωστόσο στο πίνακα που παραθέτει εξακολουθεί να τις θεωρεί ως μη αιτιολογημένες. Περαιτέρω, ποσό 10.000,00 € που έχει ως αιτιολογία «Δανειακός» στις07.2017, θεωρήθηκε ως μη αιτιολογημένη πίστωση, ωστόσο διέλαθε της προσοχής του ελέγχου καθόσον όλα τα ποσά που εισήλθαν και εξήλθαν από τους λογαριασμούς της σε σχέση με την εταιρεία «.....» θεωρήθηκαν αιτιολογημένα μετά την απάντησή στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου. Ακόμη, ποσό 2.565,00 € που έχει αιτιολογία «.....» στις07.2017, θεωρήθηκε ως μη αιτιολογημένη πίστωση, ωστόσο η μεταφορά πραγματοποιήθηκε από τον, ο οποίος είναι συνδικαιούχος τόσο στον λογαριασμό από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό, όσο και στον λογαριασμό στον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό.

2) Η ελέγχουσα φορολογική αρχή θεώρησε εσφαλμένα ότι συνολικό ποσό καταθέσεων 133.826,95€ στην τράπεζα Πειραιώς αφορούσε πρωτογενείς αρχικές πιστώσεις για το φορολογικό έτος 2018, διότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η συνεργασία με τους αντίστοιχους πελάτες και η μεταφορά των εν λόγω ποσών στους λογαριασμούς των πελατών της. Οι σχετικές καταθέσεις προήλθαν από φορολογικές διοικήσεις κρατών και αφορούν επιστροφή ΦΠΑ των πελατών της βάσει της διαδικασίας που προβλέπει η ΠΟΛ. 1003/2010 και τα χρήματα επιστράφηκαν στους πελάτες της από την ίδια.

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. ...»

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, 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, με το άρθρο 29 παρ. 4 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, με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022, 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, με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «... **1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. **2.** Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. **3.** Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. ... **5.** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. **6.** Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. ... **8.** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον

αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1150/2014 του Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίζεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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 προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής

ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) ... 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. 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 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..... 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..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από

άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελέγχουσα φορολογική αρχή έκρινε ότι για το έτος 2017 δεν δικαιολογήθηκε η προέλευση των κατωτέρω πιστώσεων στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθ. της τράπεζας (με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της,, ΑΦΜ) και δεν προέκυψε να συνδέονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ			.....	ΣΕ ΕΥΡΩ
2017-04-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	2.000,00
2017-05-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	2.000,00
2017-05-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	2.000,00
2017-07-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	5.000,00
2017-07-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.565,00
2017-07-...	...	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	10.000,00
2017-08-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	1.340,00
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ				24.905,00

Η προσφεύγουσα προσκόμισε:

α) το αντίγραφο χρεωστικής κίνησης που πραγματοποιήθηκε στο κατάστημα, με ημερομηνία εγγραφής07.2017 και ημερομηνία αξίας07.2017, βάσει του οποίου το ποσό των 2.565,00 € μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο τον Περαιτέρω, συνυποβλήθηκε βεβαίωση τήρησης λογαριασμού της Τράπεζας με ημερομηνία06.2023, όπου αναφέρεται ότι στον ανωτέρω λογαριασμό συνδικαιούχος είναι και ο, σύζυγος της προσφεύγουσας, συνεπώς η συγκεκριμένη πίστωση αιτιολογείται,

β) το υπ' αριθ. αντίγραφο μεταφοράς από/σε λογαριασμό πελάτη της τράπεζας, βάσει του οποίου το ποσό των 10.000,00 € στις07.2017 μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία «.....», ΑΦΜ στην οποία συμμετέχει ο σύζυγος της προσφεύγουσας με ποσοστό 70% και η προσφεύγουσα με ποσοστό 30%, συνεπώς η συγκεκριμένη πίστωση αιτιολογείται,

γ) την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού της Τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία «.....», ΑΦΜ στην οποία συμμετέχει ο σύζυγος της προσφεύγουσας με ποσοστό 50% και την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας, βάσει των οποίων προκύπτει ότι οι κινήσεις της04.2017 (ποσού 2.000,00 €), της05.2017 (ποσού 2.000,00 €), της05.2017 (ποσού 2.000,00 €) και της07.2017 (ποσού 5.000,00 €) αφορούν μεταφορές από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία «.....» στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας, συνεπώς οι συγκεκριμένες πιστώσεις αιτιολογούνται.

Βάσει των ανωτέρω, η μόνη πίστωση που δεν αιτιολογείται για το έτος 2017 είναι της08.2017, ποσού 1.340,00 € και ο σχετικός της ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός για τις πιστώσεις της04.2017 (ποσού 2.000,00 €), της05.2017 (ποσού 2.000,00 €), της05.2017 (ποσού 2.000,00 €), της07.2017 (ποσού 5.000,00 €), της07.2017 (ποσού 2.565,00 €) και της07.2017 (ποσού 10.000,00 €) γίνεται αποδεκτός, ενώ απορρίπτεται ως προς την πίστωση της08.2017 (ποσού 1.340,00 €).

Καθόσον ο υπ' αριθ. λογαριασμός της τράπεζας έχει ως συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της,, ΑΦΜ, στην προσφεύγουσα καταλογίζεται ποσό 670,00 € (1.340,00 €/2) προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής και αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Περαιτέρω, η ελέγχουσα φορολογική αρχή έκρινε ότι για το έτος 2018 δεν δικαιολογήθηκε η προέλευση των κατωτέρω πιστώσεων στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθ. της τράπεζας και δεν προέκυψε να συνδέονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ			.....	ΣΕ ΕΥΡΩ
2018-01-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	9.735,00
2018-12-...	Δ/ΝΣΗ ΗΛ.ΤΡΑΠ. INTERNET AUTOMAT	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	494,08

	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	10.229,08
--	---	------------------

Η προσφεύγουσα προσκόμισε την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού της Τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία «.....», ΑΦΜ στην οποία συμμετέχει ο σύζυγος της προσφεύγουσας με ποσοστό 50% και την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας, βάσει της οποίας προκύπτει ότι οι κινήσεις της01.2018 (ποσού 9.735,00 €) και της12.2018 (ποσού 494,08 €) αφορούν μεταφορές από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία «.....» στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας, συνεπώς οι συγκεκριμένες πιστώσεις αιτιολογούνται και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ακόμη, η ελέγχουσα φορολογική αρχή έκρινε ότι για το έτος 2018 δεν δικαιολογήθηκε η προέλευση των κατωτέρω πιστώσεων στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθ. της τράπεζας διότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η συνεργασία με τους αντίστοιχους πελάτες της και η μεταφορά των εν λόγω ποσών στους λογαριασμούς των πελατών της και δεν προέκυψε να συνδέεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ			.....	ΣΕ ΕΥΡΩ
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.254,56
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.376,49
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	614,89
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.537,24
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.791,68
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.434,39
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.387,93
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.209,03
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.092,26
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	864,21
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.382,02
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.432,83
.....	Κέντρο	EMB	.....	458,00

	Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ		
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.322,99
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	748,02
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.761,22
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.182,64
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.392,95
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.656,86
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	685,74
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.757,91
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	683,21
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	582,60
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.669,01
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	407,00
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.265,77
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	792,04
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	164,79
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	128,11
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.694,20
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.148,32
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.848,39
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.040,81

.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.033,58
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.168,09
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.812,63
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.242,60
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	8.467,25
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.414,17
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.091,01
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.412,82
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.121,84
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.837,49
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.415,16
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	870,71
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.481,06
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.614,35
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.735,69
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	394,04
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	100,78
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	207,58
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	308,15
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.507,29
.....	Κέντρο Εξερχόμενων	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	919,01

	Εμβασμάτων			
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.090,72
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.333,85
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.479,27
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.889,08
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.028,84
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.068,95
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	412,00
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.146,33
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.012,51
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.417,33
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.918,81
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.909,51
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	159,63
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.643,81
.....	Κέντρο Εξερχόμενων Εμβασμάτων	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.392,90
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ			133.826,95

Η προσφεύγουσα προσκόμισε αποδείξεις υποβολής αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (σε ελάχιστες περιπτώσεις και στην Κύπρο), όπου αναγράφεται το αιτούμενο ποσό, ο αριθμός τιμολογίων, τα στοιχεία της επιχείρησης, τα στοιχεία αντιπροσώπου όπου είναι η προσφεύγουσα, τα στοιχεία λογαριασμού τραπεζής επιστροφής Φ.Π.Α. όπου είναι ο λογαριασμός της τράπεζας με αριθ., όπως και κατάσταση δική της με τον αριθμό τιμολογίου που έχει εκδώσει προς τον συμβαλλόμενο. Βάσει των ανωτέρω προκύπτουν τα κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ	ΑΡΙΘ. ΑΙΤΗΣΗΣ ΑΑΔΕ/ΑΛΛΗΣ ΧΩΡΑΣ		ΣΕ ΕΥΡΩ
------------	---------------	-----------------------------------	-------	---------

*****	*****	*****	*****	1.254,56
*****	*****	*****	*****	3.376,49
*****	*****	*****	*****	614,89
*****	*****	*****	*****	2.537,24
*****	*****	*****	*****	3.791,68
*****	*****	*****	*****	1.434,39
*****	*****	*****	*****	1.387,93
*****	*****	*****	*****	1.209,03
*****	*****	*****	*****	1.092,26
*****	*****	*****	*****	864,21
*****	*****	*****	*****	1.382,02
*****	*****	*****	*****	1.432,83
*****	*****	*****	*****	458,00
*****	*****	*****	*****	1.322,99
*****	*****	*****	*****	748,02
*****	*****	*****	*****	1.761,22
*****	*****	*****	*****	2.182,64
*****	*****	*****	*****	1.392,95
*****	*****	*****	*****	1.656,86
*****	*****	*****	*****	685,74
*****	*****	*****	*****	2.757,91
*****	*****	*****	*****	683,21
*****	*****	*****	*****	582,60
*****	*****	*****	*****	1.669,01
*****	*****	*****	*****	407,00
*****	*****	*****	*****	1.265,77
*****	*****	*****	*****	792,04
*****	*****	*****	*****	164,79
*****	*****	*****	*****	128,11
*****	*****	*****	*****	1.694,20
*****	*****	*****	*****	1.148,32
*****	*****	*****	*****	4.848,39
*****	*****	*****	*****	3.040,81
*****	*****	*****	*****	2.033,58
*****	*****	*****	*****	1.168,09
*****	*****	*****	*****	6.812,63
*****	*****	*****	*****	1.242,60
*****	*****	*****	*****	8.467,25
*****	*****	*****	*****	1.414,17
*****	*****	*****	*****	4.091,01
*****	*****	*****	*****	3.412,82
*****	*****	*****	*****	3.121,84
*****	*****	*****	*****	1.837,49
*****	*****	*****	*****	1.415,16
*****	*****	*****	*****	870,71
*****	*****	*****	*****	4.481,06
*****	*****	*****	*****	1.614,35
*****	*****	*****	*****	2.735,69
*****	*****	*****	*****	394,04
*****	*****	*****	*****	100,78
*****	*****	*****	*****	207,58
*****	*****	*****	*****	308,15
*****	*****	*****	*****	2.507,29
*****	*****	*****	*****	919,01
*****	*****	*****	*****	4.090,72

.....	.....	.....	.....	3.333,85
.....	.....	.....	.....	2.479,27
.....	.....	.....	.....	2.889,08
.....	.....	.....	.....	1.028,84
.....	.....	.....	.....	1.068,95
.....	.....	.....	.....	412,00
.....	.....	.....	.....	1.146,33
.....	.....	.....	.....	2.012,51
.....	.....	.....	.....	1.417,33
.....	.....	.....	.....	4.918,81
.....	.....	.....	.....	4.909,51
.....	.....	.....	.....	159,63
.....	.....	.....	.....	3.643,81
.....	.....	.....	.....	1.392,90

Στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων (πελατών) φορολογικού έτους 2018 η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω έσοδα:

Επωνυμία	ΑΦΜ	Αξία	Φ.Π.Α.	Φ.Σ.
.....		596,76	143,24	4
.....		306,43	73,57	3
.....		72,57	17,43	2
.....		282,25	67,75	2
.....		40,32	9,68	1
.....		201,61	48,39	2
.....		338,70	81,30	3
.....		346,76	83,24	4
.....		48,38	11,62	1
.....		72,58	17,42	1
.....		32,25	7,75	1
.....		306,44	73,56	2
.....		354,83	85,17	3
.....		40,32	9,68	1
.....		233,86	56,14	3
.....		516,12	123,88	2
.....		943,53	226,47	5
.....		80,64	19,36	1
.....		298,38	71,62	3
.....		233,86	56,14	3
.....		32,25	7,75	1
.....		137,09	32,91	2
.....		379,02	90,98	3
.....		72,58	17,42	1
.....		225,80	54,20	1
.....		48,38	11,62	1
.....		12,09	2,91	1
.....		379,03	90,97	1
.....		439,50	105,50	4
.....		72,58	17,42	1
.....		4,03	0,97	1
.....		266,11	63,89	3
.....		225,80	54,20	1
.....		766,11	183,89	4
.....		306,44	73,56	2
.....		8,06	1,94	1
.....		645,15	154,85	2
.....		596,76	143,24	4
.....		443,54	106,46	2

.....	.....	169,35	40,65	2
.....	.....	137,08	32,92	3
.....	.....	225,80	54,20	2
.....	.....	233,86	56,14	3
.....	.....	177,41	42,59	3
.....	.....	209,67	50,33	2
.....	.....	80,64	19,36	1
.....	.....	137,09	32,91	1
.....	.....	338,70	81,30	3
.....	.....	249,99	60,01	3
.....	.....	72,58	17,42	1
.....	.....	177,41	42,59	1
.....	.....	209,66	50,34	3
.....	.....	201,61	48,39	1
.....	.....	120,96	29,04	1
.....	.....	282,24	67,76	5
.....	.....	104,82	25,18	3
.....	.....	403,22	96,78	2
.....	.....	306,45	73,55	1
.....	.....	64,51	15,49	2
.....	.....	80,64	19,36	1
.....	.....	967,74	232,26	2
.....	.....	56,45	13,55	1
ΣΥΝΟΛΟ		15.414,79	3.700,21	130

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι για του οποίους ενήργησε ως αντιπρόσωπος η προσφεύγουσα, έχουν δηλωθεί από την ίδια και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων (πελατών). Εξαίρεση αποτελεί ο συμβαλλόμενος, ΑΦΜ, ο οποίος εκ παραδρομής κρίνεται από την υπηρεσία μας ότι έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων ως, ΑΦΜ, καθόσον αναφέρει ότι του έχει εκδώσει το ΑΡ.ΤΙΜ με αξία τιμολογίου 10,00 €, όσο δηλώνει και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων για τον

Η ελέγχουσα φορολογική αρχή απλά αμφισβητεί ότι πράγματι έχουν καταβληθεί στους αντισυμβαλλόμενους επαγγελματίες τα εισπραχθέντα ποσά ΦΠΑ από τις φορολογικές Διοικήσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθόσον δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι μέρος των εισπραχθέντων ποσών ΦΠΑ επιστράφηκαν με καταβολή μετρητών και επομένως τις θεωρεί προσαύξηση της περιουσίας της, χωρίς όμως κατά πρώτον να έχει προβεί σε δειγματοληπτική έστω διερεύνηση προς τους δικαιούχους των ποσών αυτών, για το αν πράγματι η προσφεύγουσα τους επέστρεψε τα ποσά από ΦΠΑ που τους αφορούν και κατά δεύτερον χωρίς να αποδεικνύει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να έχει εις χείρας της τα ποσά αυτά για την αποπληρωμή των δικαιούχων των επιστροφών Φ.Π.Α..

Συνεπώς, οι κριθείσες ως μη αιτιολογημένες πιστώσεις από την ελέγχουσα φορολογική αρχή ποσού 133.826,95 €, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με αριθ. της τράπεζας, κρίνονται αιτιολογημένες ότι προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα (καταθέσεις ποσών για λογαριασμό των πελατών της) και ο σχετικός της ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και

την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	12.452,50€	670,00€
Διαφορά φόρου	4.109,32€	221,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.054,66€	110,55€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	381,01€	6,99€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	6.544,99€	338,64€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Προσαύξηση περιουσίας αρ. 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	138.941,49€	0,00€
Διαφορά φόρου	45.850,69€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	22.925,35€	0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.126,59€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	79.902,63€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.