



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 24 / 09 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1846**

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ.** της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου , κατά των υπ' αριθμ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2014 και φορολ. έτους 2014 αντίστοιχα, την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικον. έτους 2014, καθώς και τις υπ' αριθμ. /2019 και /2019 Οριστικές πράξεις προστίμου, επί παραβάσεων μη έκδοσης στοιχείων, οικ. έτους 2014 και φορολ. έτους 2014 αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις από 18/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Φορολογίας Εισοδήματος και 2) ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ίδιας υπηρεσίας, επί των οποίων 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 **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **30/12/2019**, 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 την υπ' αριθμ./2019 **εντολή ελέγχου** της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που εκδόθηκε συνεπεία των υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1190548ΕΞ2018/24-12-2018** (Β' 6211) και **Α1105/21-03-2019** (Β' 1055) Αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης ξενοδοχείου και τηρεί απλογραφικά βιβλία, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τα έτη 2013 - 2014, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των ν. 2238/1994, 4172/2013 (Κώδικες εισοδήματος) του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), για το **οικον. έτος 2014** και το **φορολογικό έτος 2014**, με αξιοποίηση των δεδομένων του **Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας** (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα 01/01/2013 - 31/12/2014.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών, ονομαστικές καταθέσεις κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις της ελέγκτριας, καταγράφεται στην από **18/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Α) Φορολογία Εισοδήματος:

1) Προσαύξηση Περιουσίας (άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013) **οικ. έτους 2014** ποσού **334.210,07€** και **φορ. έτους 2014** ποσού **95.757,77€**, που προήλθε από πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες αναφέρονται στις σελίδες 57 και επ. της έκθεσης) συγκεντρωτικά δε ανά αιτιολογία κίνησης των τραπεζών, ως ακολούθως:

Περιγραφή κίνησης τραπεζής	Οικον. έτος 2014		Φορολ. έτος 2014	
	Πλήθος Πιστώσεων	Προσαύξηση Περιουσίας	Πλήθος Πιστώσεων	Προσαύξηση Περιουσίας
Ημερολογιακή Πίστωση	27	154.251,56€		
Κατάθεση Μετρητών	4	86.810,06€		
Συμψηφιστική Εγγραφή	30	67.253,37€		
Κατάθεση Επιταγών	4	25.886,08€	2	29.957,77€
Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών			3	65.800,00€
Σ ύ ν ο λ α	65	334.201,07€	5	95.757,77€

2) Διαφορά από εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων της ατομικής του επιχείρησης, έτους 2013 ποσού **7.542,94€** και διαφορά από επιχειρηματική δραστηριότητα **έτους 2014** ποσού **122.848,97€**, οι οποίες προέκυψαν από τη διαφορά ακαθαρίστων εσόδων βάσει **ονομαστικών πιστώσεων** (ως σελ. 25 – 29 και 35 – 42 της έκθεσης), καθώς και από την **απόρριψη αποσβέσεων παγίων** για τα οποία δεν προκύπτει ότι οι προμηθευτές αυτών

εξοφλήθηκαν μέσω του τραπεζικού συστήματος (ως σελ. 29 και 47 της έκθεσης), σε σχέση με τα ποσά που δηλώθηκαν με βάση τροποποιητικές δηλώσεις που υπεβλήθησαν σύμφωνα με το ν. 4512/2018, ως ακολούθως:

Περιγραφή κίνησης τραπεζής	Οικον. έτος 2014			Φορολ. έτος 2014		
	Δηλωθέντα ν. 4512/18	Ελέγχου	Διαφορά	Δηλωθέντα ν. 4512/18	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	502.026,98€	504.336,50€	2.309,52€	622.494,21€	744.450,54€	121.956,33€
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	17.839,44€	17.839,44€	0,00€	52.693,36€	52.693,36€	0,00€
Μείον: Δαπάνες Χρήσης	263.815,04€	258.581,62€	-5.233,42€	204.692,69€	203.800,05€	-892,64€
Κέρδος Βάσει λογιστικού Προσδιορισμού	220.372,50€	227.915,44€	7.542,94€	365.108,16€	487.957,13€	122.848,97€

Β) ΚΦΑΣ (ν. 4093/2012) – ΕΛΠ (ν.4308/2014):

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης βάσει ονομαστικών πιστώσεων, με συνολική αποκρυβείσα αξία χρήσης **2013** ποσού **214.788,40€** και **χρήσης 2014** ποσού **473.414,47€** (ως σελ. 4 και επ έκθεσης ελέγχου). Συγκεκριμένα καταλογίστηκαν οι κατωτέρω παραβάσεις:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2013	πλήθος πιστώσεων	Αποκρυβείσα Αξία	Πρόστιμο
1) Μη έκδοση Α.Π.Υ με αξία εκάστης μικρότερη των 1.200€ για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 7§§3,4 του ν. 4337/2015 ίσο με 1/3 των 800€ και μέχρι 15πλάσιο	36	29.672,44€	3.999,90€
2) Μη έκδοση ΑΠΥ με αξία εκάστης μεγαλύτερη των 1.200€ για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 7§§3,4 του ν. 4337/2015 (25% της αποκρυβείσας αξίας)	1	21.918,41€	5.479,60€
2) Μη έκδοση ΑΠΥ με αξία εκάστης μεγαλύτερη των 5.000€ για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 7§5 του ν. 4337/2015 (25% της αποκρυβείσας αξίας)	7	163.197,55€	40.799,39€
Σύνολο	44	214.788,40€	50.278,89€

Φορολογική Περίοδος 1/1-31/12/2014	πλήθος πιστώσεων	Αποκρυβείσα Αξία	Πρόστιμο
1) Μη έκδοση Α.Π.Υ με αξία εκάστης μικρότερη των 5.000€ για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54§1 περ.θ' του ν. 4174/2013 (250€ ανά στοιχείο)	79	78.595,18€	19.750,00€
2) Μη έκδοση Α.Π.Υ με αξία εκάστης μεγαλύτερη των 5.000€ για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 7§5 του ν. 4337/2015 (25% της αποκρυβείσας αξίας)	25	394.819,29€	98.704,82€
Σύνολο	104	473.414,47€	118.454,82€

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 20/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	112.778,49€	56.389,24€	59.276,37€			228.444,10€
2	 - 20/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	72.140,23€	18.035,06€		23.268,48€		113.443,77€
3	 - 20/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης	2013		0,00€		13.668,69€		13.668,69€
4	 - 20/12/19	Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2013					50.278,89€	50.278,89€
5	 - 20/12/19	Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2014					118.454,82€	118.454,82€
Σύνολα				184.918,72€	74.424,30€	59.276,37€	36.937,17€	168.733,71€	524.290,27€

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

1) Αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς έκδοση εντολής ελέγχου και τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου σε βάρος του,

- 2) Πλημμελής καταλογισμός φόρου εισοδήματος και πλημμελής καταλογισμός προστίμων λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, στον βαθμό που όλα τα ανωτέρω ερείδονται επί μόνης της εύρεσης από τον έλεγχο επώνυμων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς,
- 3) Μη νόμιμη επιβολή προστίμων, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7§3 και 5 του ν. 4337/2015, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58Α§1 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του ν. 4337/2015, το οποίο καταρχήν ισχύει από 17.10.2015 (Α' 129), αλλά πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά και στην παρούσα υπόθεση,
- 4) Νομικά πλημμελής η απόρριψη δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, της χρήσης 2013, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής,
- 5) Μη νόμιμος και πλημμελής καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας, για τα έτη 2013 και 2014 όπως κατά περίπτωση προβάλλονται,
- 6) Η διάταξη του άρθρου 53§4 του ν. 4174/13, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος του με τη σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2013, καθώς και ο τόκος που θα υπολογιστεί με βάση τη σχετική καταλογιστική πράξη, για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή ο προσφεύγων με τον 1^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθμ. **Δ. ΟΡΓ. Α 1065216 ΕΞ 2017/02-05-2017** (Β' 1552) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η αρμοδιότητα του ΚΕΦΟΜΕΠ προς έλεγχο, πλην όμως από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει και δεν αποδεικνύεται από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική Αρχή, ότι πληρούνται κάποια εκ των προϋποθέσεων που αναφέρονται σ' αυτή, για την έκδοση εντολής ελέγχου και τη διενέργεια ελέγχου από το ΚΕΦΟΜΕΠ. Ως εκ τούτου, ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος είναι νομικά πλημμελής, λόγω αναρμοδιότητας του οργάνου που διενήργησε το έλεγχο αυτόν, με αποτέλεσμα να παρίστανται νομικώς πλημμελείς, όλες οι διαδικαστικές πράξεις που διενεργήθηκαν από το ΚΕΦΟΜΕΠ, στο πλαίσιο της ανωτέρω νομικούς πλημμελούς και άκυρης εντολής ελέγχου, ήτοι όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, η σύνταξη και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και η έκδοση όλων των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων. Η επίκληση του ανωτέρω λόγου, όπως ισχυρίζεται, δεν απαιτείται να συνοδεύεται και από την προβολή ισχυρισμού περί τυχόν ύπαρξης ανεπανόρθωτης βλάβης του, κατ' άρθρο 79§5 περ. β του ν. 2717/1999, καθώς η ανωτέρω πλημμέλεια δεν αφορά στον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης των συμπροσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, αλλά στην αναρμοδιότητα των ελεγχόντων οργάνων, λόγω μη ύπαρξης εντολής ελέγχου με την οποία να προκύπτει ότι χορηγήθηκε στα όργανα αυτή η σχετική ελεγκτική αρμοδιότητα. Σε κάθε δε περίπτωση, όπως ισχυρίζεται, υφίσταται και πρόδηλη περίπτωση ανεπανόρθωτης βλάβης του, καθώς εν προκειμένω, η ύπαρξη της ανωτέρω πλημμέλειας είχε ως αποτέλεσμα τον έλεγχο από αναρμόδια διοικητικά όργανα και την έκδοση σε βάρος του των συμπροσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, οι οποίες ενδεχομένως και να μην είχαν εκδοθεί, εάν ο έλεγχος είχε ανατεθεί νόμιμα σε άλλους ελεγκτές, οι οποίοι θα έφεραν νόμιμη εντολή ελέγχου.

Επειδή με την υποπερίπτωση Α3 της στήλης 5 της περίπτωσης 12 «Την έκδοση εντολής ελέγχου» της υπ' αριθμ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017** (Β' 2743) απόφασης, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018/10-01-2018** (Β' 119) απόφαση, έχει ως εξής:

«Η αρμοδιότητα για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων / φορολογικών ετών / υποθέσεων είναι ο προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου - Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., για: (α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν

και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή: **αα)** Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του / της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Α.Α.Δ.Ε, υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2014 και μετά, τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό των 2.000.000,00€. **ββ)** Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, υπερβαίνει το ποσό των 150.000,00€. **γγ)** Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2015 υπερβαίνουν το ποσό των 400.000,00€. **δδ)** Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους 200.000,00€, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2012 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθμ. ΠΟΛ.1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθμ. ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος. **(β)** τον / την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως ως άνω υποπερίπτωσης (α). **(γ)** τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ή εκμετάλλευσης ακινήτων, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κατοχής ακινήτων, εφόσον δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο. **(δ)** τις υποθέσεις που είχαν ανατεθεί στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα Αθηνών και Θεσσαλονίκης με την αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β' 2756) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου, η διενέργεια του ελέγχου από την ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), στηρίχθηκε στις κάτωθι διατάξεις:

α) Το **άρθρο 34** του **ν. 4141/2013** (Α' 81) περί συστάσεως ειδικής αποκεντρωμένης υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)»,

β) Τα **άρθρα 1** και **17** του **ν. 4389/2016** (Α' 94), περί συστάσεως Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),

γ) Την με αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805ΕΞ2017/31-07-2017**, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις **Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018/10-01-2018** και **Δ.ΟΡΓ.Α 1160682 ΕΞ 2018/29-10-2018** Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ, απ' όπου προκύπτει ότι αρμόδια ελεγκτική αρχή για τον μερικό έλεγχο της παρούσας υπόθεσης, για την έκδοση των φύλλων ελέγχου, των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων και την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις, και της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου είναι το ΚΕΦΟΜΕΠ,

δ) Τις υπ' αριθ. **ΔΕΛ Β 1190548 ΕΞ 2018/24-12-2018** (Β' 6211) και **Α1105/21-03-2019** (Β' 1055) αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ σχετικά με το αρχείο «Αξιολογημένες-Επιλεγμένες υποθέσεις Στρατηγικών Στόχων 2019», για τον ορθό έλεγχο εκπλήρωσης ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου,

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνεται κεφάλαιο όπου αναφέρονται σαφώς όλες οι ανωτέρω διατάξεις για την αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και η αιτία του ελέγχου, ώστε να μην εγείρεται οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς τη νομιμότητά του, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ο προσφεύγων με τον **2^ο** από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο του ελέγχου, διαπιστώθηκε η ύπαρξη επώνυμων καταθέσεων (ονομαστικών πιστώσεων) σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, για το έτος **2013** ποσού **214.788,40€**, και για το έτος **2014** ποσού

473.414,47€, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς πιστώσεις, σχετιζόμενες με τη δραστηριότητα της επιχείρησης του. Για τις πιστώσεις αυτές, ο έλεγχος καταλόγισε διαφορά φόρου εισοδήματος για το έτος 2013 ποσού 7.542,94€ και για το έτος 2014 ποσού 122.848,97€ και πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, συνολικού ποσού, 50.278,89€ και 118.454,82€ αντίστοιχα.

Ωστόσο εν προκειμένω είναι νομικά πλημμελής και μη νόμιμος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος, καθώς και ο καταλογισμός προστίμων λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, στον βαθμό που αυτά ερείδονται επί μόνης της εύρεσης από τον έλεγχο επώνυμων πιστώσεων σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, χωρίς, να ταυτοποιηθεί από τη φορολογική αρχή, η πηγή ή η αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως αναγόμενη στη δραστηριότητά του ως ξενοδόχου, αφού η Φορολογική Αρχή, που φέρει κατ' αρχήν το βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε ότι οι καταθέσεις που έγιναν από επώνυμους καταθέτες σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, διενεργώντας έλεγχο μετά από επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος, σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης και του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων – εξόδων αυτής, εντόπισε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ονομαστικές καταθέσεις και μεταφορές χρηματικών ποσών από τρίτα πρόσωπα, τις οποίες ο έλεγχος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς σε κάποιο από τα υπομνήματά του την πηγή και αιτία προέλευσης αυτών, **τις ενέταξε στο επιτήδευσμά του**. Οι πιστώσεις αυτές, και συγκεκριμένα **48** πιστώσεις του έτους **2013** συνολικού ποσού **214.788,40€** και **104** πιστώσεις του έτους **2014** συνολικού ποσού **473.414,47€**, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 25-29 και 35-42 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ούτε εκδόθηκαν γι' αυτές Α.Π.Υ και συνεπώς δεν συμπεριελήφθησαν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι επίμαχες ονομαστικές πιστώσεις αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ως ξενοδόχου, δεδομένου ότι στις αιτιολογίες των πιστώσεων εμφανίζονται επωνυμίες αλλοδαπών επιχειρήσεων που ασκούν το επάγγελμα του πρακτορείου ταξιδιών, αλλοδαποί πελάτες – ιδιώτες, πωλήσεις με POS κ.λπ., οι οποίες δεν επιδέχονται καμία αμφισβήτηση ότι αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, **απορριπτομένου** ως αβάσιμου του δεύτερου από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ο προσφεύγων με τον **3^ο** από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2013 και 2014 με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, αλλά εν προκειμένω, πρέπει να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 ν.4337/2015. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, από τον χρόνο διάπραξης των επίμαχων παραβάσεων, ήτοι τη χρήση 2013, μέχρι και τον χρόνο επιβολής των προστίμων, ίσχυσαν και ευμενέστερες διατάξεις, οι οποίες ναι μεν δεν έχουν καταρχήν αναδρομική εφαρμογή, ωστόσο εν προκειμένω **έπρεπε να εφαρμοστούν αναδρομικά με βάση τη Γενική Αρχή περί αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης**, δεδομένου ότι οι σχετικοί Νόμοι που προβλέπουν τις εν λόγω ευμενέστερες κυρώσεις δεν αποκλείουν με ειδική αιτιολογία και για συγκεκριμένους λόγους την αναδρομική εφαρμογή τους, όπως απαιτεί άλλωστε και η νομολογία (ΣτΕ 1438/2018). Ειδικότερα, εν προκειμένω, εφόσον οι επίμαχες συναλλαγές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. 6,5%, **πρέπει να τύχουν αναδρομικής εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση οι διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 Ν.4337/2015, το οποίο καταρχήν ισχύει από την ημερομηνία ισχύος του Ν. 4337/2015, ήτοι από 17.10.2015 (ΦΕΚ Α' 129/17/10/2015), τυγχάνει όμως εν προκειμένω εφαρμογής με βάση την Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διάταξης. Εφόσον ήθελε εφαρμοστεί η άνω διάταξη τότε το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσοστό 50% του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία των φερόμενων ως μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με κατώτερο ύψος αυτό των 250€, στην περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, δηλαδή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.

Έτσι εφόσον ληφθεί υπόψη ο επιβλητέος ΦΠΑ των άνω φορολογικών στοιχείων, ποσού 13.961,29€ για τη χρήση 2013 και 26.053,27€ για τη χρήση 2014 (όση δηλαδή και η διαφορά στον ΦΠΑ εκροών που του καταλογίστηκε από τον έλεγχο), τότε το εκάστοτε πρόστιμο έπρεπε να υπολογιστεί στο 50% του ΦΠΑ αυτού ήτοι σε ποσό **6.980,65€** για τη χρήση **2013** και **13.026,64€** για τη φορολογική περίοδο **2014**. Αμφότερα τα ανωτέρω πρόστιμα είναι σαφώς ευμενέστερα από τα πρόστιμα που μας καταλογίστηκαν.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **5** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), όπως ίσχυε κατά τα κρίσιμα έτη, ορίζεται ότι: «**1)** Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ... **2)** ... α) ... β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ ... **8)** Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1) : α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ... **10)** Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200 ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54§1 περ. θ'** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως η παρ. αυτή ίσχυε πριν από την κατάργησή της από το άρθρο 3§3 περ. β' του **ν. 4337/2015** (Α' 129), ήτοι μέχρι 17/10/2015, οριζόταν ότι: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... **θ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία» και η παρ. 2 περ. γ' του άρθρου αυτού»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54** παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του **ν.4174/2013** ως ίσχυε έως 16/10/2015, πριν καταργηθεί με το άρθρο 3§3 περ. β' και ε' του **ν. 4337/2015** (Α' 129), οριζόταν ότι: «**1)** Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... **θ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. **2)** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... **δ)** πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **55§2α** του **ν. 4174/2013** όπως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000€, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των 2.500€».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **7§3,5** του **ν. 4337/2015** όπως ισχύει από 17/10/2015 ορίζεται ότι: «**3.** Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ..στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. **5.** Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Α' 170)»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **58Α§1** του **ν. 4174/2013** όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του **ν. 4337/2015** και ισχύει από 17/10/2015 και μετά, και τροποποιήθηκε με το άρθρο 51§1 του **ν. 4410/2016** (Α' 141) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού

στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ...».

Επειδή η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, ισχύει από 17/10/2015 και μετά, χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε μεταβατική διάταξη για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 16/10/2015 και η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται**.

Επειδή στον προσφεύγοντα καταλογίστηκαν οι κατωτέρω αναφερόμενες συγκεντρωτικά κατ' είδος κίνησης πιστώσεις:

Περιγραφή κίνησης από τράπεζα	Οικονομικό έτος 2014		Φορολογικό έτος 2014	
	πλήθος Πιστώσεων	Ποσό που καταλογίστηκε	πλήθος Πιστώσεων	Ποσό που καταλογίστηκε
Ημερολογιακή Πίστωση	27	154.251,56 €		
Κατάθεση Επιταγών	4	25.886,08 €	2	29.957,77 €
Κατάθεση Μετρητών	4	86.810,06 €		
Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών			3	65.800,00 €
Συμφηφιστική Εγγραφή	30	67.253,37 €		
Σύνολο	65	334.201,07 €	5	95.757,77 €

Σημειώνεται ότι εκ παραδρομής η φορολογική αρχή καταλόγισε το ποσό των **334.210,07€** για το οικονομικό έτος 2014, ήτοι διαφορά 9,00€ επιπλέον, το οποίο θα ληφθεί υπόψη στην οριστική φορολογική υποχρέωση της παρούσας.

Επειδή ο προσφεύγων με τον 5^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ποσά των καταθέσεων δεν είναι μεγάλα σε σχέση με την οικονομική κατάσταση του δικαιούχου των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους αυτά πιστώνονται, αποτελεί παράβαση των Αρχών του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ η επίρριψη στο φορολογούμενο του βάρους απόδειξης της δικαιολόγησης των καταθέσεων αυτών. Ως τέτοιες τραπεζικές κινήσεις, οι οποίες, κατ' εύλογη κρίση, δεν αφορούν σε «μεγάλα ποσά», αποτελούν αυτές οι οποίες είναι μεμονωμένες και ανέρχονται σε ποσά κάτω των 1.000€, καθώς αναφορικά με τέτοιες καταθέσεις είναι εύλογο ο φορολογούμενος να μην ενθυμείται την ακριβή προέλευσή τους.

Επειδή από τον έλεγχο, αφού ελήφθη υπόψη το προφίλ του προσφεύγοντος, **εξαιρέθηκαν τα μικροποσά καταθέσεων μετρητών**, τα οποία δεν δόθηκαν στον προσφεύγοντα προς αιτιολόγηση, όπως προκύπτει από τις αιτιολογίες και τους κωδικούς κίνησης των τραπεζών, που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων σε συνέχεια του 5^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι για τις παρακάτω καταθέσεις επιταγών, ο έλεγχος κακώς δεν τις αποδέχθηκε ως αιτιολογημένες, καθώς αποτελούν εξόφληση τιμολογίων από τον πελάτη του «.....»

Έτος 2013		
Τράπεζα	Λήξη	Ποσό
.....	28/2/2013	426,80
.....	4/7/2013	6.459,28
.....	7/10/2013	11.000,00
.....	23/12/2013	8.000,00
		25.886,08

Έτος 2014		
Τράπεζα	Λήξη	Ποσό
.....	31/3/2014	10.514,50
.....		19.443,27
		29.957,77

Προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκόμισε αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη (**Σχετ. 1**), αντίγραφο της από 20/12/2013 επιταγής της ποσού 8.000,00€ που αφορά την πίστωση της 23/12/2013 (**Σχετ. 2**) και αντίγραφο της από 28/02/2014 επιταγής της ποσού 10.514,50€ που αφορά την ισόποση πίστωση της 31/03/2014 (**Σχετ. 3**).

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται **νέα συμπληρωματικά στοιχεία**, τα οποία δεν ήταν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου,

Επειδή στην έκθεση Απόψεων της ελεγκτικής Αρχής, που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο προσφεύγων κατόπιν της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων, και μέσα στον προβλεπόμενο χρόνο που ορίζεται με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα επιταγών καθώς και αναλυτική καρτέλα του πελάτη, όπου αποδείκνυε την πηγή και αιτία προέλευσης μερικών από τις «καταθέσεις επιταγών» που του καταλόγιζε ο έλεγχος στην προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Η θέση του ελέγχου ήταν σαφώς η αποδοχή αυτών, με αποτέλεσμα οι εναπομείναντες πιστώσεις να μείνουν αδικαιολόγητες από τον προσφεύγων και να καταλογιστούν.

Κατόπιν της προσκόμισης νέων στοιχείων με την παρούσα Ενδικοφανή Προσφυγή, όπου αφορούν:

- Την κατάθεση επιταγής στις 23/12/2013 όπως κάτωθι εμφανίζεται:

---	6626 0000 1	Καταθετικός	23/12/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Κατάθεση Επιταγών Πινακίου No.	8.000,00
-----	-------------------	-------------	------------------	-------------------	-----------------------------------	----------

Όπου κατόπιν προσκόμισης από τον προσφεύγων αντιγράφου της επιταγής καθώς και της αναλυτικής καρτέλας του πελάτη, **διαπιστώνεται η πηγή και αιτία προέλευσης αυτής**. Ως εκ τούτου ο έλεγχος **αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος** για την συγκεκριμένη πίστωση και δεν εντάσσει αυτή στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/94.

- Την κατάθεση επιταγής στις 28/03/2014 όπως κάτωθι εμφανίζεται:

Γ	2	Καταθετικός	31/03/2014 00:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Ποσό επιταγών=10.514.70 Τεμ.=1 Προμήθεια=0.20 1	10.514,50
---	---	-------------	------------------	--------------------	---	-----------

Όπου κατόπιν προσκόμισης από τον προσφεύγοντα αντιγράφου της επιταγής καθώς και της αναλυτικής καρτέλας του πελάτη, **διαπιστώνεται η πηγή και αιτία προέλευσης αυτής**. Ως εκ τούτου **ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος** για την συγκεκριμένη πίστωση και δεν εντάσσει αυτή στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013».

Επειδή για τις ανωτέρω πιστώσεις, από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής προκύπτει ότι **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας** και ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθεί από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας από το **οικονομικό έτος 2014** το ποσό των **8.000,00€** και από το **φορολογικό έτος 2014** το ποσό των **10.514,50€**.

Επειδή περαιτέρω, για **30 πιστώσεις** συνολικού ποσού **67.253,37€** (ως σελ. 17-18 της ενδικοφανούς προσφυγής), οι οποίες χαρακτηρίζονται από το τραπεζικό ίδρυμα ως «**συμψηφιστικές**», ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι δεν αποτελούν «πρωτογενείς καταθέσεις», αλλά πιστώσεις από πιστωτικές κάρτες πελατών του ξενοδοχείου που έγιναν μέσω POS, και έχουν ήδη προσμετρηθεί στα φορολογηθέντα εισοδήματά του,

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν εισπράξεις από POS και ότι αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα, δεδομένου ότι αυτό δεν προκύπτει ούτε από τον χαρακτηρισμό των πιστώσεων από την τράπεζα, όπως π.χ τα παραστατικά των πιστώσεων, την κίνηση του λογαριασμού της πιστωτικής κάρτας κ.λπ., ενώ αντίθετα ο χαρακτηρισμός των πιστώσεων από την τράπεζα ως συμψηφιστικές, παραπέμπει σε μεταφορά των ποσών αυτών από κάποιο

άγνωστο στον έλεγχο λογαριασμό. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τις εν λόγω πιστώσεις με αιτιολογία συναλλαγής «συμψηφιστική εγγραφή» απορρίπτεται.

Επειδή περαιτέρω, για **4 πιστώσεις** συνολικού ποσού **86.810,06€** (ως σελ. 18 της ενδικοφανούς προσφυγής), οι οποίες χαρακτηρίζονται από το τραπεζικό ίδρυμα ως «**καταθέσεις μετρητών**», ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από δικά μου χρήματα ποσού τουλάχιστον 60.000€ που διέθετε κατά την 01/01/2013, και για **27 πιστώσεις** συνολικού ποσού **154.251,56€** (ως σελ. 19 της ενδικοφανούς προσφυγής), οι οποίες χαρακτηρίζονται από το τραπεζικό ίδρυμα ως «**ημερολογιακές πιστώσεις**», για τις οποίες ισχυρίζεται ότι στη συντριπτική τους πλειοψηφία, από προγενέστερες αναλήψεις χρηματικών ποσών, αποτελώντας έτσι νόμιμες επανακαταθέσεις αυτών, επικαλείται δε ημερολογιακό πίνακα αναλήψεων και των πρωτογενών πιστώσεων που αναφέρεται στις σελ. 21 – 31 της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ως προς τις **πιστώσεις μετρητών** ο προσφεύγων δεν προσδιορίζει τον τρόπο που δημιουργήθηκαν τα χρηματικά διαθέσιμα του ποσού των 60.000€, καθώς και την τυχόν ύπαρξη προγενέστερης ανάληψης ώστε να στοιχειοθετεί ευκρινώς τη δυνατότητα κατάθεσης αυτών των χρηματικών ποσών. Προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων διέθετε σε μετρητά τα παραπάνω χρηματικά ποσά, θα έπρεπε ο ίδιος να αποδείξει την πηγή ύπαρξης αυτών με την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων και αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προγενέστερων ετών. Συνεπώς ο ισχυρισμός του περί είσπραξης μετρητών πρέπει να **απορριφθεί** ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Περαιτέρω, ως προς τις **ημερολογιακές πιστώσεις** ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών με την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων των πιστώσεων αυτών. Επιπλέον, στον σχετικά με τον πίνακα αναλήψεων του προσφεύγοντος στις σελ. 21 – 31 της ενδικοφανούς προσφυγής, για κάθε ανάληψη που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι καλύπτει μεταγενέστερη πίστωση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ✓ Η ανάληψη στις **16/01/2013** ποσού **5.000,00€**, εμπίπτει στις παραδοχές που έθεσε ο έλεγχος όσον αφορά τις μεταφορές χρηματικών ποσών ανάμεσα σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που έχουν πραγματοποιηθεί την ίδια ημερομηνία και έχουν ήδη αντιστοιχισθεί από τον έλεγχο με κατάθεση μετρητών ισόποσης αξίας, ήτοι:

184	Καταθετικός	16/01/2013 11:41	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
833	Καταθετικός	16/01/2013 00:00	ΑΝΛ ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	-5.000,00	

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **21/02/2013** ποσού **10.300,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

Καταθετικός	15/02/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	10.780,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς διαπίστωσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 10300 στις 21/2/2013 από τον
-------------	------------------	-------------------	-----	-----------	---	--

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **28/02/2013** ποσού **15.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

Καταθετικός	27/03/2013 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	14.980,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπίστωσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 15000 στις 28/2/2013 από τον
-------------	------------------	-------------------	-----	-----------	---	---

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **28/02/2013** ποσού **15.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	01/05/2013 10:16	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	10.000,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπιστώσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 15000 στις 28/2/2013 από τον υπ.αρ.
--	-------------	------------------	-----------------	-------------------	-----	-----------	---	--

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **26/03/2013** ποσού **15.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	27/03/2013 00:00	♦♦♦♦♦♦♦♦ ♦♦♦♦♦♦♦♦ ♦♦♦	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	14.980,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπιστώσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 15000 στις 26/3/2013 από τον υπ.αρ.
--	-------------	------------------	-----------------------------	-------------------	-----	-----------	---	--

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **09/04/2013** ποσού **10.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	14/05/2013 10:46	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	10.000,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπιστώσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 10000 στις 9/4/2013 από τον υπ.αρ.
--	-------------	------------------	-----------------	-------------------	-----	-----------	---	---

- ✓ Οι αναλήψεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν στις **10/04/2013** ποσού **6.182,06€**, στις **02/05/2013** ποσού **5.000,00€** και στις **14/05/2013** ποσού **7.000,00€** από τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο, έχουν ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	24/05/2013 00:00	♦♦♦♦♦♦♦♦ ♦♦♦♦♦♦♦♦	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	20.000,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερες αναλήψεις.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπιστώσε ανάληψη χρηματικών ποσών στις 10/4/2013 ύψους 6.182 από τον υπ.αρ.
--	-------------	------------------	----------------------	-------------------	-----	-----------	--	---

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **14/05/2013** ποσού **5.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	24/05/2013 08:50	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	3.000,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπιστώσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 5000 στις 14/5/2013 από τον υπ.αρ.
--	-------------	------------------	-----------------	-------------------	-----	----------	---	---

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **07/10/2013** ποσού **20.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	15/11/2013 10:22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EUR	10.000,00	Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση μετρητών προέρχεται από προγενέστερη ανάληψη.	Ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς διαπιστώσε ότι πραγματοποίησε ανάληψη χρηματικού ποσού 22000 στις 7/10/2013 από τον υπ.αρ.
--	-------------	------------------	-------------------	-------------------	-----	-----------	---	--

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **11/12/2013** ποσού **30.500,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	06/03/2014 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		EUR	24.500,00	Αφορά κατάθεση ιδίου από προγενέστερες αναλήψεις τον Δεκέμβριο του 2013	Ο έλεγχος διαπιστώνει την ύπαρξη αναλήψιμου χρηματικού ποσού 30.500,00 και 19.500,00 από λογαριασμό του ελεγχόμενου. Δέχεται τον ισχυρισμό του
--	-------------	------------------	-------------------	--	-----	-----------	---	--

- ✓ Η ανάληψη μετρητών στις **25/06/2014** ποσού **12.000,00€** από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κατόπιν δικών του ισχυρισμών οι οποίοι έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο έχει ήδη καλύψει μεταγενέστερη κατάθεση μετρητών, ήτοι:

	Καταθετικός	25/06/2014 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	EUR	12.012,00	Πρόκειται για μεταφορά	Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για μεταφορά, καθώς πραγματοποιήθηκε την ίδια ημέρα ανάληψη μετρητών και κατάθεση μετρητών.
--	-------------	------------------	----------	----------	-----	-----------	------------------------	--

Για τις υπόλοιπες αναλήψεις χρηματικών ποσών που επικαλείται ο προσφεύγων, δε δύναται να καλύψει καταθέσεις οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί από τα πιστωτικά ιδρύματα ως ημερολογιακές πιστώσεις. Για τις συγκεκριμένες αυτές πιστώσεις, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε σαφώς και επαρκώς την πηγή και αιτία προέλευσής τους, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις εντάξει στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/94 όσον αφορά την χρήση 2013 και στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/13 όσον αφορά την χρήση 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι πιστώσεις που φέρουν αιτιολογία συναλλαγής από τα τραπεζικά ιδρύματα ως «**ημερολογιακές πιστώσεις**» καλύπτονται από αναλήψεις χρηματικών ποσών που έχει πραγματοποιήσει ο ίδιος από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς **πρέπει να απορριφθεί** ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω, για τις κατωτέρω πιστώσεις συνολικού ποσού **65.800€**, οι οποίες χαρακτηρίζονται από το τραπεζικό ίδρυμα ως «**Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών**»:

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης από τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό	Συνδίκαι ούχοι	Ποσό που αναλογεί
231			Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	17/7/2014	9.470,00 €	1	9.470,00 €
254			Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	4/9/2014	17.330,00 €	1	17.330,00 €
287			Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	14/11/2014	39.000,00 €	1	39.000,00 €
	Σύνολα				65.800,00 €		65.800,00 €

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν μεταφορά χρηματικών ποσών από λογαριασμό εταιρείας στην οποία συμμετείχε, όπως διαπιστώθηκε και από τον ίδιο τον έλεγχο και αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, και δη αφορούν σε μεταφορά χρηματικών ποσών από την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», και ως εκ τούτου πρέπει να τύχει εφαρμογής η δεσμευτική για τη φορολογική Αρχή ΠΟΛ. 1175/ 2017.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1175/2017** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκαν θέματα για την προσαύξηση περιουσίας, και ειδικότερα:

«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. 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,... 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, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου (σελ. 66-67), «για τις παραπάνω μεταφορές χρηματικών ποσών, οι οποίες αναφέρουν ως αιτιολογία την μεταφορά από λογαριασμό εταιρείας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος προχώρησε σε έναρξη Ομόρρυθμης Εταιρείας το έτος 2013 με την επωνυμία Κατόπιν επεξεργασίας των οικονομικών δεδομένων της εν λόγω εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι στην υποβληθείσα δήλωση Ε3 δεν εμφανίζονται έσοδα της επιχείρησης, παρά μόνο δαπάνες με αποτέλεσμα η εταιρεία να παρουσιάζει ζημιά. Συνεπώς, οι συγκεκριμένες μεταφορές από λογαριασμό της άνωθεν εταιρείας δεν παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά του νομίμως φορολογημένου εισοδήματος – γνωστής προέλευσης, που σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος έπρεπε να αξιολογήσει σε συνδυασμό με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και εν συνεχεία να κρίνει εάν είναι αιτιολογημένες πιστώσεις. (ΠΟΛ1175/17 παρ. 5.4.). Κατόπιν των ανωτέρω, ο παρών έλεγχος τις εντάσσει στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013».

Προκειμένου να διευκρινιστεί αν από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι εν λόγω πρωτογενείς πιστώσεις προέρχονται από λογαριασμό της ως άνω εταιρείας, στείλαμε στην ελεγκτική αρχή το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/03-09-2020** έγγραφό μας, η οποία μας **απάντησε** αυθημερόν με το υπ' αριθμ.**/2020 έγγραφο** ότι οι εν λόγω πιστώσεις προήλθαν από τον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό, χωρίς να είναι γνωστός ο δικαιούχος αυτού.

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013** (Α' 170) όπου ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «... Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση» και του **άρθρου 3§3 της ΠΟΛ. 1064/2017** (Β' 1440), όπου ορίζεται ότι «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, ...», με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/03-09-2020** έγγραφο της υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κλήθηκε σε ακρόαση μέσω της υποβολής εγγράφων απόψεων, προκειμένου να προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία σχετικά με τις ως άνω πιστώσεις και ειδικότερα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει, όπως ισχυρίζεται, ότι **δικαιούχος** του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού **είναι η εταιρεία «.....»**, καθόσον από τα στοιχεία του φακέλου δεν προέκυπτε ο δικαιούχος του λογαριασμού αυτού, στο οποίο, αν και παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία των πέντε ημερολογιακών ημερών, δεν απάντησε.

Επειδή ο προσφεύγων δεν απάντησε στην κλήση προς ακρόαση της υπηρεσίας μας, ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο προκειμένου να διαπιστωθεί ο δικαιούχος του ως άνω λογαριασμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013** (Α' 170) όπου 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», ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται** ως αβάσιμος και αναπτόδειςτος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **18/12/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου **1) Φορολογίας Εισοδήματος** και **2) ΚΦΑΣ - ΕΛΠ** της ίδιας υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 29/01/2020 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με

ΑΦΜ:, κατοίκου, με:

- ✓ την επικύρωση των υπ' αριθμ. /2019 και /2019 Οριστικών πράξεων προστίμου, επί παραβάσεων μη έκδοσης στοιχείων, οικον. έτους 2014 και φορολ. έτους 2014 αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και
- ✓ την τροποποίηση των υπ' αριθμ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικον. έτους 2014 που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

A. Πιστώσεις για τις οποίες δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, για τα κατωτέρω ποσά πιστώσεων, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 περί προσαύξησης περιουσίας:

α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης από τράπεζα	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Ποσό που καταλογίστηκε	Ποσό που Διαγράφεται
6626000 01			Κατάθεση Επιταγής	Κατάθεση Επιταγών πινακίου Νο	23/12/2013	8.000,00 €	8.000,00 €
Σύνολο οικονομικού έτους 2014						8.000,00 €	8.000,00 €
2			Κατάθεση Επιταγής	Ποσό επιταγών 10.514,70€ τεμ. = 1 - Προμήθεια 0,20€	31/3/2014	10.514,50 €	10.514,50 €
Σύνολο φορολογικού έτους 2014						10.514,50 €	10.514,50 €

B. Προσαύξηση Περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση

Η προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, έχει ως ακολούθως:

Προσδιορισμός Προσαύξησης Περιουσίας Απόφασης	Οικ. έτος 2014	Φορ. έτος 2014
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας κατ' έλεγχο	334.210,07€	95.757,77€
Μείον: Διαφορά που καταλογίστηκε από τον έλεγχο εκ παραδρομής	9,00€	
Μείον: Διαγραφείσες Πιστώσεις που δεν αποτελούν Προσαύξηση Περιουσίας βάσει της παρούσας Απόφασης	8.000,00€	10.514,50€
Σύνολο Προσαύξησης Περιουσίας βάσει Απόφασης	326.201,07€	85.243,27€

Γ. Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	1.140,00€		1.140,00€		1.140,00€	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις	220.945,83€		228.488,77€		228.488,77€	
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			334.210,07€		326.201,07€	
Συνολικό εισόδημα	222.085,83€		563.838,84€		555.829,84€	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Φορολογητέο εισόδημα	222.085,83€		563.838,84€		555.829,84€	
Απαλλασσόμενα του φόρου ποσά	79.750,00€		79.750,00€		79.750,00€	
Φόρος απαλλασσόμενων ποσών	238,53€		238,53€		238,53€	
Συνολικό Εισόδημα	302.074,36€		643.827,37€		635.818,37€	
Τεκμαρτό Εισόδημα	7.033,33€		7.033,33€		7.033,33€	
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	302.074,36€		643.827,37€		635.818,37€	
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%		4,0%		4,0%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	222.085,83€		563.838,84€		555.829,84€		333.744,01€
Φόρος Κλίμακας	69.526,12€		182.304,61€		179.661,65€		110.135,53€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	69.526,12€		182.304,61€		179.661,65€		110.135,53€
Συμπληρωματικός φόρος	18,00€		18,00€		18,00€		
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	69.544,12€		182.322,61€		179.679,65€		110.135,53€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	233,75€		233,75€		233,75€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	69.310,37€		182.088,86€		179.445,90€		110.135,53€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: προκαταβολή επτομ.	1.283,38€		1.283,38€		1.283,38€		
Σύνολο	70.593,75€		183.372,24€		180.729,28€		110.135,53€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	70.593,75€		183.372,24€		180.729,28€		110.135,53€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	120%						
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ.	50%		56.389,25€		55.067,77€		55.067,77€
αρθ.58 ν.4174/13							
Τόκοι εκπρ.κατ.αρθ.53 ν.4174/13			59.276,37€		57.887,23€		57.887,23€
72 μήνες x 0,73%	52,56%						
Γενικό Σύνολο	70.593,75€		299.037,86€		293.684,28€		223.090,53€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	302.074,36€		643.791,60€		635.818,37€		
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%		4,0%		4,0%		
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	12.082,97€		25.751,66€		25.432,73€		13.349,76€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Σύνολο για καταβολή	12.082,97€		25.751,66€		25.432,73€		13.349,76€

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	1.140,00€		1.140,00€		1.140,00€	
Τόκοι	300,39€		300,39€		300,39€	
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα	365.547,01€		488.395,98€		488.395,98€	
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			95.757,77€		85.243,27€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις						
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού ναυτικού:						
β) Κατώτερου πληρώματος:						
Συνολικό Εισόδημα	366.987,40€		585.594,14€		575.079,64€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	366.987,40€		585.594,14€		575.079,64€	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	366.987,40€		585.594,14€		575.079,64€	
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	366.987,40€		585.594,14€		575.079,64€	
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	366.987,40€		585.594,14€		575.079,64€	
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%		4,0%		4,0%	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	366.987,40€		585.594,14€		575.079,64€		208.092,24€
Φόρος Κλίμακας	117.300,97€		189.441,20€		185.971,41€		68.670,44€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	117.300,97€		189.441,20€		185.971,41€		68.670,44€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	1.322,57€		1.322,57€		1.322,57€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	115.978,40€		188.118,63€		184.648,84€		68.670,44€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	2.014,71€		2.014,71€		2.014,71€		
Σύνολο	117.993,11€		190.133,34€		186.663,55€		68.670,44€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	155,29€		23.423,76€		23.003,19€		
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ							
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ.	155,29€		23.423,76€		23.003,19€		22.847,90€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	118.148,40€		213.557,10€		209.666,74€		91.518,34€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρου 58 ν.4174/2013			25% 18.035,06€		25% 17.167,61€		17.167,61€
Γενικό Σύνολο	118.148,40€		231.592,16€		226.834,35€		108.685,95€

Δ. Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 20/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	110.135,53€	55.067,77€	57.887,23€			223.090,53€
2	 - 20/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	68.670,44€	17.167,61€		22.847,90€		108.685,95€
3	 - 20/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης	2013				13.349,76€		13.349,76€
4	 - 20/12/19	Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2013					50.278,89€	50.278,89€
5	 - 20/12/19	Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2014					118.454,82€	118.454,82€
Σύνολα				178.805,97€	72.235,38€	57.887,23€	36.197,66€	168.733,71€	513.859,95€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.