



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός Απόφασης: 3814

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/03/2021 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 και της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 και την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της από 24/03/2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 7.698,00 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 3.984,00 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 480,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 12.432,90 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 2.277,70 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 1.138,85 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 531,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 3.948,18 ευρώ.

Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι ο προσφεύγων εμφανιζόταν δικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής από τους οποίους αποστάλθηκαν εμβάσματα (χρηματικά ποσά) σε τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εξέδωσε αρχικά την με αριθμό/2018 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2012-2015. Η εντολή ελέγχου αρχικώς τροποποιήθηκε με τις υπ' αριθ./2018 και/2018 εντολές ελέγχου. Στη συνέχεια λόγω του πλήθους των τραπεζικών κινήσεων του ελεγχόμενου επήλθε εκ νέου τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου (με την με αριθ./2019 εντολή) και στην υπόθεση προστέθηκε συνελεγκτής. Ακολούθως η προαναφερθείσα εντολή τροποποιήθηκε (λόγω υπηρεσιακών αναγκών) με την/2019 εντολή με την οποία ο έλεγχος περιορίστηκε στις χρήσεις 2012 – 2013 ενώ για τις χρήσεις 2014 – 2015 εκδόθηκε η με αριθμό/2019 εντολή ελέγχου.

Ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014-2015 ασκούσε επιτήδευμα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων και έναρξη εργασιών την 13/02/2014. Ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δήλωσε τα παρακάτω εισοδήματα:

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσό (2014)	Ποσό (2015)
Ακίνητα(εκμίσθωση κατοικιών)	1.320,00	1.100,00
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	12.579,45	10.161,75
Τόκοι καταθέσεων	1.458,45	527,59
Μισθωτές Υπηρεσίες (μισθωτός στο λογιστικό γραφείο του ΑΦΜ)	2.678,26	

Ο έλεγχος, αφού κοινοποίησε το Σημείωμα με τις διαπιστώσεις του και αφού έκανε δεκτές ορισμένες αιτιάσεις του προσφεύγοντα, σύμφωνα με όσα ο προσφεύγων ισχυρίστηκε στις έγγραφες απόψεις του, κατέληξε στο πόρισμα ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2014 και 2015. Σύμφωνα με το εν λόγω πόρισμα:

Από τον έλεγχο των πιστώσεων τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, που προέρχεται από μη διαρκή ή σταθερή πηγή ή αιτία. Για τις εν λόγω πιστώσεις ύψους 26.039,66 ευρώ το 2014 και 2.197,88 ευρώ το 2015 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Διαπιστώθηκαν πιστώσεις ύψους 445,08 ευρώ το 2014 και 16.578,00 ευρώ το 2015 για τις οποίες εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της περ. δ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

Διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές 1.060,00 ευρώ το 2014 και 528,45 ευρώ το 2015.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Μη νόμιμη εφαρμογή των περί προσαύξησης περιουσίας διατάξεων λόγω δήθεν απόκτησης εισοδημάτων από άγνωστη πηγή, και ενώ αυτή επαρκώς προσδιορίζεται και μη νόμιμη αιτιολόγηση εν σχέση με την απόρριψη των αιτιάσεων του.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς όσον αφορά τις κρινόμενες πιστώσεις, οι οποίοι θα εκτεθούν και θα εξετασθούν κατά περίπτωση κατωτέρω.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «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 σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 «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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

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.

.....

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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της

ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.4..... 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.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου με βάση την έκθεση ελέγχου και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

1 Ως προς τις πιστώσεις που απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα 1 (πίνακας 9.2.1 σελ 170-202 Έκθεσης Ελέγχου) ύψους 17.903,62€ (2014 15.705,74€ και 2015 2.197,88€):

Πίνακας 1

A/A	Όνομασ ία Π.Ι	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό- Πίστωση
40 4			10/01/2014	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100

41 6	..... ..... ...	20/01/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	385,33
41 9	..... ..... ...	27/01/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	101,39
42 7	..... ..... ...	10/02/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100
42 8	..... ..... ...	19/02/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	500,36
43 1	..... ..... ...	10/03/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100
43 2	..... ..... ...	11/04/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100
43 3	..... ..... ...	28/04/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	13,97
43 5	..... ..... ...	14/05/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100
43 7	..... ..... ...	10/06/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	..... ..... .....	500
43 8	..... ..... ...	12/06/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100
43 9	..... ..... ...	11/07/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	100
44 1	..... ..... ...	29/07/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	..... ..... .....	40

44 4	..... ..... ...	01/10/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	200
3	..... ..... ...	13/01/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... .....	100
9	..... ..... ...	17/01/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	29,35
10	..... ..... ...	17/01/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	49,47
13	..... ..... ...	25/07/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	2.001,50
22 5	..... ..... ...	03/11/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	1.000,00
22 7	..... ..... ...	23/01/2015	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	300
22 8	..... ..... ...	26/01/2015	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	560
18	..... ..... ...	29/04/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	26,85
20	..... ..... ...	30/04/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	..... ..... .....	759,18
31 & 34	..... ..... ...	27/06/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	189
31 &	..... ..... .....	30/06/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε	..... .....	

34		...		λογαριασμό	.....	
37	.....	..... ..... ...	22/07/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	137,6
41	.....	..... ..... ...	29/07/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60,04
43 & 45	.....	..... ..... ...	31/07/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	
52	.....	..... ..... ...	28/08/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	1.320,00
57	.....	..... ..... ...	11/09/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	150
59	.....	..... ..... ...	17/09/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	50
60	.....	..... ..... ...	18/09/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	45,09
61 & 67	.....	..... ..... ...	22/09/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	537,5
61 & 67	.....	..... ..... ...	29/09/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	
68 & 69	.....	..... ..... ...	29/09/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	622,51
68 & 69	.....	..... ..... ...	30/09/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	
74	.....	.....	24/10/2014	Άμεση	.....	775,2

		..... ...		μεταφορά μεταξύ λογαριασ	..... .....	
77	.....	..... ..... ...	27/10/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	537,5
81	.....	..... ..... ...	30/10/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	..... ..... .....	484,5
88	.....	..... ..... ...	24/11/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	538
89	.....	..... ..... ...	25/11/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60
98	.....	..... ..... ...	22/12/2014	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	..... ..... .....	70
10 1	.....	..... ..... ...	29/12/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60,43
11	.....	..... ..... ...	27/03/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	120,14
21	.....	..... ..... ...	27/05/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	121,3
29	.....	..... ..... ...	26/06/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60,06
39	.....	..... ..... ...	28/07/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	200,53
46	.....	..... ..... ...	26/08/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60,55

64	.....	..... ..... ...	24/09/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60,4
76	.....	..... ..... ...	27/10/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	60
82	.....	..... ..... ...	31/10/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	100
11	.....	..... ..... ...	28/03/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	88,85
12	.....	..... ..... ...	11/04/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	200
41	.....	..... ..... ...	04/07/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... .....	80
42	.....	..... ..... ...	04/07/2014	ΑΡS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	88
44	.....	..... ..... ...	07/07/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... .....	76,6
52	.....	..... ..... ...	29/07/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... .....	40
78	.....	..... ..... ...	10/09/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	40,17
79	.....	..... ..... ...	15/09/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... .....	122,25
11 6	.....	..... ..... ...	18/02/2015	ΑΡS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	52,59

12 2	.....	..... ..... ...	02/03/2015	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	90
13 1	.....	..... ..... ...	17/04/2015	ΑΡS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤ ΩΝ	..... ..... .....	15,29
14 7	.....	..... ..... ...	16/06/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	..... ..... .....	130
15 9	.....	..... ..... ...	04/09/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	..... ..... .....	50
16 2	.....	..... ..... ...	30/09/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	..... ..... .....	70
16 3	.....	..... ..... ...	23/10/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ..... .....	130
13 1	.....	..... ..... ...	19/03/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	21,91
13 2	.....	..... ..... ...	01/04/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	357
13 4	.....	..... ..... ...	16/04/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	815,25
13 7	.....	..... ..... ...	09/05/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... ..... .....	217
14 1	.....	..... ..... ...	24/06/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	40

14 4	.....	..... ..... ...	04/08/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	70
17 0	.....	..... ..... ...	20/07/2015	SUPER BATCH	..... ..... .....	500
17 5	.....	..... ..... ...	01/10/2015	SUPER BATCH	..... ..... .....	300
53	.....	..... ..... ...	29/08/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... ..... .....	620,96
Σύνολο 17.903,62						

Επειδή στον ανωτέρω πίνακα περιλαμβάνονται πιστώσεις ή μέρος πιστώσεων οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη αιτιολογημένες και συνεπώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι όπως έχει γίνει παγίως δεκτό, η κατάθεση (και ανάληψη) μικροποσών (κάτω των 1.200 ευρώ ιδίως) στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. Η προσαύξηση περιουσίας δεν πρέπει να κρίνεται μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και άλλοι παράγοντες, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του φορολογούμενου, η οικονομική του δραστηριότητα, το επάγγελμα του, η περιοδικότητα των κρινόμενων καταθέσεων κλπ(Απόφαση 2243/2019 Δ.Ε.Δ. Αθηνών, ΣτΕ 884/2016, Δ.Π.Καβ. 248/2019, Δ.Π.Πατρ.360/2019 σκ. 4, Δ.Π. Αθ.12615/2017σκ).

Επειδή στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π αναφέρεται ότι λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της προσαύξησης περιουσίας το γενικότερο οικονομικό προφίλ του προσφεύγοντα και τα πάσης φύσεως δηλωθέντα εισοδήματα (και όχι μόνο του φορολογικού έτους 2014 αλλά και προγενέστερα). Σημειώνεται ότι ο προσφεύγοντας ασκεί το επάγγελμα του λογιστή και από το βιβλίο εσόδων διαπιστώνεται πληθώρα περιπτώσεων αμοιβών που ανέρχονται περίπου στα 100 ευρώ μηνιαίως. Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω:

ΕΙΔΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	No	ΑΜΟΙΒΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Παρατηρήσεις
Τ.Π.Υ.	30/4/2014	.....	240,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/01-31/03/2014	Ήτοι καθαρή αξία

					αμοιβής 80,00€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/4/2014	.....	300,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/03/2014-30/04/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 150€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/4/2014	.....	150,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/03/2014-30/04/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 75€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/4/2014	.....	180,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/03/2014-30/04/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 90€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/4/2014	.....	240,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/03/2014-30/04/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 120€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/4/2014	.....	180,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/03/2014-30/04/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 90€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	15/5/2014	.....	120,00	ΑΜΟΙΒΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 40€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/6/2014	.....	300,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/01-30/06/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 100€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/6/2014	.....	180,00	ΑΜΟΙΒΗ ΑΠ'Ο 01/05/2014-30/06/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 90€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/6/2014	.....	150,00	ΑΜΟΙΒΗ ΑΠ'Ο 01/05/2014-30/06/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 75€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/6/2014	.....	240,00	ΑΜΟΙΒΗ ΑΠ'Ο 01/05/2014-30/06/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 120€/ μήνα
Τ.Π.Υ.	30/6/2014	.....	140,00	ΑΜΟΙΒΗ 01/03-30/04/2014	Ήτοι καθαρή αξία αμοιβής 60€/ μήνα

Επειδή καταθέσεις τέτοιου ύψους όπως είναι οι επίμαχες του πίνακα 1 (πίνακας 9.2.1.σελ.170-202 έκθεσης ελέγχου) της παρούσας, θα μπορούσαν να συνδέονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του και δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα η πηγή τους, ως εκ τούτου δεν δύναται να εξαιρεθούν από τις πρωτογενείς πιστώσεις. **Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή από το σύνολο των πιστώσεων του ανωτέρω πίνακα 1 (πίνακας 9.2.1 σελ 170-202 Έκθεσης Ελέγχου) προσκομίστηκαν νέα στοιχεία για τις παρακάτω πιστώσεις του πίνακα 2, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις του Ιακωβίδη Βασίλειου, προκειμένου να πληρωθούν ισόποσες υποχρεώσεις του στο ΕΦΚΑ. Νέα στοιχεία προσκομίστηκαν για τις κάτωθι πιστώσεις:

Πίνακας 2

A/A	Όνομα ία Π.Ι	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό- Πίστωση
52			28/08/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... .....	1.320,00
61 & 67			22/09/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... .....	537,5
61 & 67			29/09/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... .....	
74			24/10/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασ	..... .....	775,2
77			27/10/2014	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	..... .....	537,5
88			24/11/2014	Πολλαπλή κατάθεση / ανάληψη λο	..... .....	538
ΣΥΝΟΛΟ 3.708,20						

Επειδή για τις ανωτέρω πιστώσεις προσκομίστηκαν ταμειακά παραστατικά και γραμμάτια είσπραξης από το περιφερειακό ΚΕΑΟ από τα οποία προκύπτει ότι:

-Στις 29/08/2014 εξοφλήθηκαν με του
βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του του ύψους 783,09€.

-Στις 29/08/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... του ύψους 165,51€.

-Στις 29/08/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... του ύψους 371,99€.

-Στις 22/09/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του ύψους 165,51€.

-Στις 22/09/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... του ύψους 371,99€.

-Στις 27/10/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... του ύψους 783,00€.

-Στις 27/10/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... του ύψους 165,51€.

-Στις 27/10/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... ύψους 371,99€.

-Στις 20/11/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... του Η ύψους 165,51€.

-Στις 20/11/2014 εξοφλήθηκαν με μετρητά βεβαιωμένες οφειλές ΙΚΑ του
..... ύψους 371,99€.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή διαπιστώνεται ότι για τις κρινόμενες πιστώσεις με α/α 52, 61 & 67, 74, 77, 88 στη συνολικού ύψους 3.708,20€ πληρώθηκαν ισόποσες υποχρεώσεις του στο ΙΚΑ με μετρητά και **συνεπώς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθ. 21 παρ.4 του ν.4172/2013.**

Επειδή για τις λοιπές πιστώσεις του ανωτέρω πίνακα 1 (πίνακας 9.2.1 σελ 170-202 Έκθεσης Ελέγχου) δεν προσκομίζονται νέα στοιχεία, επαναλαμβάνονται οι ίδιοι ισχυρισμοί που είχαν προβληθεί και στον έλεγχο και προσκομίζονται εκ' νέου τα δικαιολογητικά που είχαν επιδειχθεί και στον έλεγχο. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις εν λόγω λοιπές πιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ. 170-203) κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. **Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί για τις λοιπές πιστώσεις ύψους 11.997,54€ (15.705,74€-3.708,20€) και 2.197,88€ χρήσεων 2014 και 2015 αντίστοιχα του ανωτέρω πίνακα 1 (πίνακας 9.2.1 σελ 170-202 Έκθεσης Ελέγχου) απορρίπτονται ως αβάσιμοι και συνεπώς εφαρμόζονται οι διατάξεις του αρθ. 21 παρ.4 του ν.4172/2013.**

2. Ως προς τις πιστώσεις που αφορούν εισπράξεις πελατών του εργοδότη του προσφεύγοντα όπως αυτές προσδιορίστηκαν αρχικώς στον πίνακα 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελ. 105-108). Εν συνεχεία με το προσκομισθέν υπόμνημα του προσφεύγοντα ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το ποσό που είχε αρχικά υπολογίσει με βάση τον πίνακα 2 και συνεπώς οι τελικές πιστώσεις που αφορούν εισπράξεις πελατών του προκύπτουν από τον συνδυασμό των πινάκων 2(σελ. 105-108), 9.3.1 (σελ.203-206), 9.3.2. (σελ.206) 9.3.3.(σελ.206-207) της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων για 53 πιστώσεις συνολικού ποσού 11.212,17€, σε απάντηση των υπ' αριθ. πρωτ. /2018 και /2019 αιτημάτων παροχής πληροφοριών, προσκόμισε στον έλεγχο Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. εκδόσεως του με Α.Φ.Μ. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία προσκομίστηκαν με την αιτιολογία ότι οι πιστώσεις αφορούν είτε την

είσπραξη της αμοιβής είτε την είσπραξη του Φ.Π.Α. αυτών και ότι τα εν λόγω ποσά παρακρατήθηκαν από τον προσφεύγοντα και δεν αποδόθηκαν στον εργοδότη του είτε ως εξόφληση των αποδοχών του είτε για την εξόφληση υποχρεώσεων του εργοδότη του (ενοίκιο, ΙΚΑ, ΦΜΥ). Με βάση την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 οι καθαρές πληρωτέες αποδοχές του προσφεύγοντα ανέρχονταν στο ποσό των 2.648,06€ (καθαρό ποσό 2.678,26€ μείον 30,20€ φόρος που παρακρατήθηκε). Επιπλέον από τις κινήσεις των λογαριασμών διαπιστώθηκαν οι κάτωθι πληρωμές για λογαριασμό τουγια Ενοίκιο ύψους 396,70€, για ΙΚΑ ύψους 2.217,77€, για βεβαιωμένες οφειλές φόρου ύψους 1.449,03€ ήτοι σύνολο 4.063,50€. Συνεπώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ποσό που δικαιούταν να παρακρατήσει ο προσφεύγων από τις εισπράξεις πελατών τουανέρχεται στο ποσό των 6.711,56€ (4.063,50 + 2.648,06). Για το υπόλοιπο ποσό των 4.500,61€ (11.212,17€- 6.711,56€) ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αιτιολογήθηκε η αιτία προέλευσης καθώς οι πιστώσεις αφορούσαν σε είσπραξη φορολογικών στοιχείων άλλου προσώπου και συγκεκριμένα του εργοδότη του προσφεύγονταμε Α.Φ.Μ. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία που να αιτιολογούν την κατάθεση της αμοιβής του εργοδότη του προσφεύγοντα σε προσωπικό λογαριασμό του υπαλλήλου του και δεν διαπιστώθηκε η εκ νέου κατάθεση του ποσού στον ούτε η απόδοση του Φ.Π.Α. από τον συγκεκριμένο λογαριασμό. Επιπρόσθετα στις περισσότερες περιπτώσεις το ποσό και η ημερομηνία του φορολογικού στοιχείου δεν μπορούσαν να συσχετιστούν πλήρως με την κατάθεση για την οποία ρωτήθηκε ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου και επειδή δεν προσδιορίστηκε η πηγή φορολόγησης για ποσό ύψους 4.500,61€ εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του 4172/2013.

Επειδή σε απάντηση του με αριθμ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθ. 28 του ν.4174/2013 ο προσφεύγων προσκόμισε το με αριθμό πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2020 υπόμνημα του, με το οποίο έθεσε εγγράφως τις απόψεις του και προσκόμισε στοιχεία για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το εν λόγω υπόμνημα μετέβαλε την αρχική του θέση και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν αιτιολογούνται πιστώσεις ύψους 1.733,48. Συνεπώς για πιστώσεις ύψους 1.733,48€ εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα ακροάσεως καθώς ο έλεγχος προσέθεσε για πρώτη φορά στην έκθεση ελέγχου και στην οριστική πράξη διαπιστώσεις που δεν είχαν συμπεριληφθεί στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του ν.4174/2013.

Επειδή στην έκθεση απόψεων αναφέρεται ότι ο προσφεύγων άλλαξε σε πλήθος περιπτώσεων τους ισχυρισμούς του με την υποβολή του υπομνήματος επί του σημειώματος διαπιστώσεων και συνεπώς επανατοποθετήθηκε. **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος και για τη χρήση 2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αρθ.21 παρ.4 του ν.4172/2013.**

3 Πιστώσεις που αφορούν εισπράξεις του προσφεύγοντα από την επαγγελματική του δραστηριότητα

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ούτε για τις πιστώσεις ύψους 7.296,64€ δεν πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθ.21 ν.4174/2013 καθώς:

Α) Ο έλεγχος προέβη σε παραβίαση του άρθρου 28 του Ν.4174/2013.Ειδικότερα, αρχικά ο έλεγχος είχε αποδεχθεί τα στοιχεία που κατατέθηκαν αναφορικά με μία έκαστη πίστωση(που αφορά το σύνολο ενός εκάστου στοιχείου για πληρωμή Φ.Π.Α., εξόφληση Τ.Π.Υ.) και εν συνεχεία στον οριστικό προσδιορισμό και την οικεία αυτού έκθεση κατέληξε ότι για ποσό ύψους 7.296,64€ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθ. 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Β) στις πιστώσεις της χρήσης 2014 όπου ο έλεγχος τις συνέκρινε με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014 περιλαμβάνονται και εισπράξεις ΦΠΑ ύψους 4.698,11€.

Γ) οι εν λόγω πιστώσεις καλύπτονται πλήρως από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, προσκομίζοντας μάλιστα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πίνακα ανάλωσης οικονομικών ετών 2005 έως 2014.

Δ) ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την εμπροθέσμως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση κατά το Ν.4512/2018 φορολογικού έτους 2014, με αριθμό/2020 με την οποία προστέθηκε στον κωδικό 403 ποσό ύψους 3.500,00€.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα με αριθ. πρωτ./2018 και/2019 αιτήματα παροχής υπηρεσιών και για πιστώσεις χρήσεων 2014 και 2015 συνολικού ποσού 23.740,47 (σελ.59-77 έκθεσης ελέγχου) προσκόμισε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του χρήσεων 2014 και 2015 προκειμένου να τεκμηριώσει ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα του. Εν συνεχεία σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ο προσφεύγων άλλαξε σε πλήθος περιπτώσεων τους ισχυρισμούς του καταλήγοντας ότι πιστώσεις της χρήσης 2014 ύψους 25.668,53€ (σελ.220-240 έκθεσης ελέγχου) και πιστώσεις της χρήσης 2015 ύψους 12.207,03€ αφορούν εισπράξεις φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του. Συνεπώς ο έλεγχος επανατοποθετήθηκε, δεδομένου ότι πλέον με τους νέους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα αυξήθηκαν οι πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2014 και 2015, **και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος προέβη σε παραβίαση του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ο έλεγχος συνέκρινε τις ανωτέρω πιστώσεις ύψους 25.668,53€(2014) και 12.207,03€ (2015) με τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα χρήσεων 2014 ύψους 22.535,00 και 2015 ύψους 23.858,66€.Επιπλέον ο έλεγχος διασταύρωσε δαπάνες και αγορές του προσφεύγοντα οι οποίες εξοφλήθηκαν με μετρητά και συνεπώς ο προσφεύγων δεν είχε την δυνατότητα να καταθέσει το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του στους τραπεζικούς του λογαριασμούς καθώς μέρος των εισπράξεων του το χρησιμοποίησε για να εξοφλήσει τις δαπάνες και τα έξοδα της επιχείρησής του. Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω ο έλεγχος, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται

στον κατωτέρω πίνακα έκρινε ότι από το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων ύψους 25.668,53€(2014) και 12.207,03€ (2015) υπόκεινται στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 μόνο πιστώσεις της χρήσης 2014 ύψους 7.296,64€.

Φορολογικό Έτος	Ακαθάριστα Έσοδα (Α)	Σύνολο εξόδων που πληρώθηκαν με μετρητά (Β)	Σύνολο πιστώσεων που αφορούν τα ακαθάριστα έσοδα (Γ)	Διαφορά ελέγχου που υπόκειται στις διατάξεις του άρθρου 21 ν. 4174/2013 ανά ελεγχόμενο έτος (Β)+(Γ)-(Α) αν είναι >0
2014	22.535,00€	4.163,11€	25.668,53€	7.296,64€
2015	23.858,66€	3.076,87€	12.207,03€	0

Επειδή στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι εκ παραδρομής δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ότι πιστώσεις ύψους 4.698,11€ αφορούν εισπράξεις ΦΠΑ παραστατικών. **Ως εκ τούτου πιστώσεις ύψους 4.698,1€ αιτιολογούνται ως προς την προέλευσή τους και κατά συνέπεια δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος και πρέπει να διαγραφούν.**

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα με τον οποίο επικαλείται πίνακα ανάλωσης δεδομένου στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π αναφέρεται ότι δεν προσκομίστηκαν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα δικαιολογητικά αυτών για τις χρήσεις 2004-2013 και τα υπόλοιπα επενδυτικών λογαριασμών και χαρτοφυλακίων. **Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση με την οποία δήλωσε για το φορολογικό έτος 2014 στον κωδικό 403 ποσό ύψους 3.500,00€ αναφέρεται ότι η τροποποιητική δήλωση του Ν. 4512/2018 με αριθμό/2020 με την προσθήκη 3.500,00€ στο κωδ. 403 λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων δεδομένου ότι στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης αναγράφεται ποσό ύψους 16.079,45€ όπου συμπεριλαμβάνονται τα 3.500,00€ της τροποποιητικής δήλωσης, ενώ όπως προκύπτει από την οριστική πράξη στα ποσά ελέγχου και συγκεκριμένα στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν έχει συμπεριληφθεί το ποσό των 3.500,00€. **Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω οι διατάξεις του άρθ. 21 παρ.4 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για πιστώσεις ύψους 2.598,53€ (7.296,64€ - 4.698,11€).

4.Ως προς τις πιστώσεις ύψους 445,08€ χρήσης 2014 και 16.578,00€ χρήσης 2015 για τις οποίες εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της περ. δ' παρ. 2 του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι για πιστώσεις ύψους 445,08€ χρήσης 2014 και 16.578,00€ χρήσης

2015 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. δ' παρ. 2 του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε.

Επειδή ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις δεν προσκομίζονται νέα στοιχεία (πλην μιας υπεύθυνης δήλωσης του πατέρα του προσφεύγοντα), επαναλαμβάνονται οι ίδιοι ισχυρισμοί που είχαν προβληθεί και στον έλεγχο και προσκομίζονται εκ' νέου τα δικαιολογητικά που είχαν επιδειχθεί και στον έλεγχο. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις εν λόγω λοιπές πιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π (σελ. 118-124 και 207-220) κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. **Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για τις εν λόγω πιστώσεις απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

5.Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση με την οποία δήλωσε για το φορολογικό έτος 2015 στον κωδικό 403 ποσό ύψους 1.000,00€ αναφέρεται ότι η τροποποιητική δήλωση του Ν. 4512/2018 με αριθμό/2020 με την προσθήκη 1.000,00€ στο κωδ. 403 λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων δεδομένου ότι στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης αναγράφεται ποσό ύψους 11.161,75€ όπου συμπεριλαμβάνονται τα 1.000,00€ της τροποποιητικής δήλωσης, ενώ όπως προκύπτει από την οριστική πράξη στα ποσά ελέγχου και συγκεκριμένα στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν έχει συμπεριληφθεί το ποσό των 1.000,00€. **Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω:

-Ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς ότι για πιστώσεις ύψους 445,08€ και 16.578,00€ χρήσεων 2014 και 2015 αντίστοιχα, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. δ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

-Ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές ύψους 1.060,00€ και 528,45€ χρήσεων 2014 και 2015.

-Για τη χρήση 2014 από το σύνολο των πιστώσεων ύψους 26.039,66€, που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ο προσφεύγων αιτιολόγησε μέρος αυτών και συγκεκριμένα πιστώσεις ύψους 8.406,30€ και συνεπώς οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται για πιστώσεις ύψους 17.633,36 (26.039,66€-8.406,30€).

-Για τη χρήση 2015 ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς ότι για πιστώσεις ύψους 2.197,88€ πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθ. 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης από 24/03/2021 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του-..... με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα:

α) την τροποποίηση της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014,

β) την επικύρωση της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τα ανωτέρω.

α. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (α/α/2020)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.254,00		1.254,00		
Τόκοι	1.458,45		1.458,45		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	16.079,45		31.272,81		15.193,36
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	2.678,26		3.123,34		445,08
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό Εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	21.470,16	0,00	37.108,60	0,00	15.638,44
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	21.470,16	0,00	37.108,60	0,00	15.638,44
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα	21.470,16	0,00	37.108,60	0,00	15.638,44
Απαλλασσόμενα επιχειρημ.					

Δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών					
Συνολικό εισόδημα	21.470,16	0,00	37.108,60	0,00	15.638,44
Τεκμαρτό εισόδημα	4.880,00		4.880,00		0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	21.470,16		37.108,60	0,00	15.638,44

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	21.470,16	0,00	37.108,60	0,00	15.638,44
Φόρος κλίμακας	5.126,59		10.409,11	0,00	5.282,52
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	589,22		687,13		97,91
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			9,31	0,00	9,31
Φόρος που αναλογεί	4.537,37	0,00	9.731,29	0,00	5.193,92
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	218,77		218,77		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	996,00		996,00	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	30,66		30,66	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση			0,00	0,00	0,00

2. Φόρος που προκαταβλήθηκε			0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος			0,00	0,00	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει			0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	3.291,94	0,00	8.485,86	0,00	5.193,92
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	750,92		750,92		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου					0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	4.042,86	0,00	9.236,78	0,00	5.193,92
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.596,96	0,00	2.596,96
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	429,40		742,17		312,77
Τέλος επιτηδεύματος					0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					0,00
.....					
Συνολικά ποσά (+/-)	4.472,26	0,00	12.575,91	0,00	8.103,65

β. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (α/α/2020)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.277,70
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.138,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	531,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.948,18

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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