



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **30-05-2022**

Αριθμός απόφασης: **1376**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου με ΑΦΜ, κατά της αριθμ./30.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18-02-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 56.477,92 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 23.238,96 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.436,44€ ήτοι συνολικό ποσό 96.153,32 €.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ./15-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./12-10-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η με αριθμ.πρωτ./25-09-2018 δικογραφία προκαταρκτικής εξέτασης-υποβλητική αναφορά από την Δ/Νση Οικονομικής Αστυνομίας σύμφωνα με την οποία ημεδαποί έμποροι πραγματοποιούσαν συναλλαγές μέσω POS, τα οποία είχαν προμηθευτεί από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού.

Από την παραπάνω έρευνα προέκυψαν τα ακόλουθα για τον ελεγχόμενο:

Την 22/9/2016 κατόπιν έρευνας που πραγματοποιήθηκε στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου από αστυνομικούς του Α.Τ. Σκιάθου, βρέθηκαν και κατασχέθηκαν τα κάτωθι:

Ένα τερματικό ασφαλούς αποδοχής πληρωμών σειριακού αριθμού, εντός χάρτινης συσκευασίας, με την ένδειξη «ΡΑΧ», μετά του τροφοδοτικού του.

Με το με αρ.Ιζ έγγραφο απεστάλη το ανωτέρω τερματικό στην Δ.Ε.Ε. για εξέταση απ' όπου προέκυψε ότι μέσω της προαναφερόμενης κατασχεθείσας τερματικής συσκευής πραγματοποιήθηκαν 72 συναλλαγές κατά το χρονικό διάστημα 24/6/2015 (8/6/2015 ημερομηνία αγοράς συσκευής βάσει τιμολογίου) έως 14/11/2016 (ημερομηνία ανάγνωσης από Δ.Ε.Ε.) συνολικής αξίας 25.254,67€.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με βάση την Α 1293/2019 Απόφαση του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Α)Για τις διάφορες δαπάνες ποσού 31.431,62 € που έχουν εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου δεν προσκομίστηκαν παραστατικά για εξόφληση αυτών με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Επίσης, δαπάνες συνολικού ποσού 1.762,78€ που έχουν εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου, δεν αποδείχτηκαν με τα κατάλληλα δικαιολογητικά συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα .

Β)Από την επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου, για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (1/1/2015 έως 31/12/2016), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, πραγματοποιούνταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, μεταφορών από λογαριασμούς και ως προϊόντα εντολών, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτους των οποίων τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη.

ι)Στον κάτωθι πίνακα αναφέρονται πιστώσεις συνολικού ποσού 131.084,99 € για την χρήση 2016, οι οποίες προέρχονται από καταθέσεις πελατών του ελεγχόμενου. Προέρχονται δηλαδή από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Αναλυτικά:

1109			14/01/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.188,07
1128			22/01/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.000,00
1156			28/01/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	357,00
1165			02/02/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.000,00
1166			02/02/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.200,00
1199			19/02/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.700,00
1219			23/02/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	2.200,00
1247			01/03/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	2.200,00

1276			03/03/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.084,16
1289			22/03/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	6.000,00
1329			31/03/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	6.000,00
1389			07/04/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.871,76
1390			07/04/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	330,00
1394			08/04/2016	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	250,00
1401			12/04/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.000,00
1402			12/04/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.858,56
1411			15/04/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	590,08
1412			15/04/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.000,00
1440			28/04/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.000,00
1472			09/05/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	420,00
1495			23/05/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	8.528,72
1509			24/05/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	350,00
1514	.....	.....	25/05/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ .....WEB	.....	650,00
1564			03/06/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.700,00
1573			06/06/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.345,20

1584			08/06/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	293,04
1593			10/06/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	3.600,00
1607			13/06/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	1.540,00
1627			15/06/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	170,00
1674	.....	.....	01/07/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ .....WEB	.....	1.000,00
1693			12/07/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	693,00
1711			18/07/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	2.200,00
1736			26/07/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	750,00
1758	.....	.....	29/07/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ .....WEB	.....	800,00
1775			03/08/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	315,00
1794			11/08/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	3.500,00
1809			12/08/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	1.330,00
1835			18/08/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	3.000,00
1853			22/08/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω winbank mobile	2.840,00

1869			23/08/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	333,00
1922			01/09/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	666,00
1934			06/09/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	6.039,20
1968	.....	.....	13/09/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ .....WEB	.....	1.000,00
1987			14/09/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	693,00
1994			16/09/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	2.100,00
2025	.....	.....	29/09/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ .....WEB	.....	700,00
2027			29/09/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.700,00
2059			04/10/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω winbank	2.099,80
2150			25/10/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	3.716,46
2199			04/11/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	21.740,94
2298			18/11/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	2.712,00
2370			05/12/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.212,00
2384			08/12/2016	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	294,00

2398			12/12/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	Β/Ο	1.224,00
ΣΥΝΟΛΑ 2016						131.084,99€

ii) Στον κάτωθι πίνακα αναφέρονται πιστώσεις ποσού 31.484,11€ για την χρήση 2016 οι οποίες αφορούν εξοφλήσεις συναλλαγών μέσω POS. Πρόκειται δηλαδή για έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:

<u>1303</u>		.....	<u>23/03/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>410,76</u>
<u>1318</u>		.....	<u>29/03/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>617,40</u>
<u>1477</u>	.....	.....	<u>12/05/2016</u>	<u>POS - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ</u> <u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ</u>	.....	<u>936,05</u>
<u>1488</u>	.....	.....	<u>19/05/2016</u>	<u>POS - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ</u> <u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ</u>	.....	<u>579,00</u>
<u>1521</u>		.....	<u>27/05/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>675,93</u>
<u>1527</u>	.....	.....	<u>30/05/2016</u>	<u>POS - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ</u> <u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ</u>	.....	<u>1.235,20</u>
<u>1582</u>		.....	<u>07/06/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>395,28</u>
<u>1586</u>		.....	<u>08/06/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>271,79</u>
<u>1629</u>		.....	<u>15/06/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.107,88</u>
<u>1682</u>		.....	<u>04/07/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>962,29</u>
<u>1684</u>		.....	<u>05/07/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.397,76</u>
<u>1697</u>		.....	<u>12/07/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>914,11</u>

<u>1718</u>	<u>.....</u>	<u>19/07/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>3.740,60</u>
<u>1740</u>	<u>.....</u>	<u>26/07/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.591,40</u>
<u>1752</u>	<u>.....</u>	<u>28/07/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.774,51</u>
<u>1768</u>	<u>.....</u>	<u>01/08/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>446,95</u>
<u>1771</u>	<u>.....</u>	<u>02/08/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.986,05</u>
<u>1802</u>	<u>.....</u>	<u>11/08/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>884,93</u>
<u>1845</u>	<u>.....</u>	<u>19/08/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.359,64</u>
<u>1884</u>	<u>.....</u>	<u>26/08/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>752,64</u>
<u>1889</u>	<u>.....</u>	<u>29/08/2016</u>	<u>ΡΟΣ - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ</u> <u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ</u>	<u>.....</u>	<u>1.399,25</u>
<u>1910</u>	<u>.....</u>	<u>30/08/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>549,24</u>
<u>1925</u>	<u>.....</u>	<u>02/09/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>700,63</u>
<u>1948</u>	<u>.....</u>	<u>06/09/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u> <u>140176645 000081</u> <u>01176640</u>	<u>1.909,15</u>
<u>1977</u>	<u>.....</u>	<u>13/09/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.891,51</u>
<u>2000</u>	<u>.....</u>	<u>19/09/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u> <u>.....</u>	<u>332,98</u>

<u>2020</u>	.....	<u>27/09/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>241,57</u>
<u>2043</u>	.....	<u>30/09/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>500,02</u>
<u>2090</u>	.....	<u>11/10/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>1.575,34</u>
<u>2113</u>	.....	<u>18/10/2016</u>	<u>ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ</u>	<u>Εξοφ.συν/γων</u> <u>πιστ.καρτων</u>	<u>344,25</u>
<u>ΣΥΝΟΛΑ 2016</u>					<u>31.484,11€</u>

iii) Επιπλέον ποσό 10.721,86 € για την χρήση εισπράχθηκε μέσω του POS με σειριακό αριθμό
Πρόκειται δηλαδή για έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Συγκεντρωτικά από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι ποσό 173.290,56€ για την χρήση 2016 (31.484,11€ + 131.084,99€ + 10.721,46€) προέρχεται από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Οι εισπράξεις του ελεγχόμενου από την επιχειρηματική του δραστηριότητα αναλύονται στον κάτωθι πίνακα:

Χρήση	2016
Ακαθάριστα έσοδα	68.377,73€
ΦΠΑ	9.792,18€
Συνολική αξία εισπράξεων	78.169,91€

Από τα παραπάνω εκτεθέντα διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, την οποία ο έλεγχος θεωρεί μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 φορολογικά στοιχεία εσόδων. Οι παραπάνω πιστώσεις χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 227.530,37€ για την χρήση 2015 και ποσού 95.120,65€ για την χρήση 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 21 § 4 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013.

Η ανωτέρω προσδιορισθείσα διαφορά, αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα:

Χρήση	2016
Εισπράξεις ελεγχόμενου	78.169,91€

Έσοδα τραπεζικού συστήματος	173.290,56€
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα	95.120,65 €

Οι πιστώσεις ποσού 37.186,96€ για την χρήση 2016 που αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη και μη σταθερή αιτία, καθόσον δεν προσκομίστηκαν έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή δεν προσδιορίζεται επαρκώς και ικανοποιητικά το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού.

α/α	Τύπος εγγραφής	A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1195			12/02/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	250,00
1204			22/02/2016	ΜΕΡ.ΑΠΟΠΛΗΡ.ΛΟΓΑΡ.	Πληρωμή από πελάτη	52,00
1243			01/03/2016	.....	ENT.....	6.000,00
1310			29/03/2016	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	.....	1.234,96
1336			01/04/2016	.....	ENT.....	6.000,00
1434			26/04/2016	.....	ENT.....	6.000,00
1549			01/06/2016	.....	ENT.....	5.000,00
1595			13/06/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΙΔΙΟΣ	180,00
1660			30/06/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	350,00
1772			03/08/2016	.....	ENT.....	1.365,00
1794			11/08/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	3.500,00
1917			31/08/2016	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	60,00
2065			05/10/2016	.....	ENT.....	6.750,00
2081			10/10/2016	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΧΟΡΗΓΗΣ	ΜΕΤ. ΑΠΟ/ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟ	145,00
2452			22/12/2016	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	EASYPAY KIOSK	300,00
ΣΥΝΟΛΑ						37.186,96€

Κατόπιν, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά έσοδα του ελεγχόμενου ως εξής:

Φορολογική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016

(Εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2016 έως 31/12/2016)

<u>ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</u>	<u>Ποσά Δήλωσης</u>		<u>Ποσά Ελέγχου</u> <u>(προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός)</u>		<u>Διαφορά</u>
	<u>Υπόχρεου</u>	<u>Συζύγου</u>	<u>Υπόχρεου</u>	<u>Συζύγου</u>	
<u>Ακίνητη περιουσία</u>	-	-	-	-	-
<u>Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα</u>	<u>0,16</u>	-	<u>0,16</u>	-	-
<u>Επιχειρηματική δραστηριότητα</u>	<u>1.944,78</u>	-	<u>119.317,75</u>	-	<u>117.372,97</u>
<u>Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα</u>	-	-	<u>37.186,96</u>	-	<u>37.186,96</u>
<u>Μισθωτή εργασία - Συντάξεις</u>	-	-	-	-	-
<u>Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου</u>	-	-	-	-	-
<u>Ναυτικό εισόδημα</u>	-	-	-	-	-
<u>Συνολικό δηλωθέν εισόδημα</u>	<u>1.944,94</u>	-	<u>156.504,87</u>	-	<u>154.559,93</u>
<u>Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται</u>	-	-	-	-	-
<u>Υπόλοιπο</u>	<u>1.944,94</u>	-	<u>156.504,87</u>	-	<u>154.559,93</u>
<u>Προστιθέμενη διαφορά δαπανών</u>	<u>9.358,61</u>	-	-	-	<u>-9.358,61</u>
<u>Εκπτώσεις εισοδήματος</u>	-	-	-	-	-
<u>Φορολογητέο εισόδημα</u>	<u>11.303,55</u>	-	<u>156.504,87</u>	-	<u>145.201,32</u>
<u>Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας</u>	-	-	-	-	-
<u>Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά</u>	-	-	-	-	-

<u>Συνολικό εισόδημα</u>	<u>1.944,94</u>	-	<u>156.504,87</u>	-	<u>154.559,93</u>
<u>Τεκμαρτό εισόδημα</u>	-	-	-	-	-
<u>Εισόδημα επιβολής ειδ. εισφοράς αλλ.</u>	<u>11.303,55</u>	-	<u>156.504,87</u>	-	<u>145.201,32</u>

Ανάλυση οφειλόμενης εισφοράς αλλ.

<u>Ποσό εισφοράς</u>	-	-	<u>11.436,44</u>	-	<u>11.436,44</u>
<u>Εισφορά που παρακρατήθηκε</u>	-	-	-	-	-
<u>Υπόλοιπο</u>	-	-	<u>11.436,44</u>	-	<u>11.436,44</u>

Η εκκαθάριση του φόρου και ο πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο που επιβάλλεται κατά περίπτωση, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

<u>ΑΝΑΛΥΣΗ</u>		<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ</u>
<u>Φορολογητέο εισόδημα</u>	<u>του υπόχρεου</u>	<u>11.303,55</u>	<u>156.504,87</u>	<u>145.201,32</u>
	<u>της συζύγου</u>	-	-	-
<u>Υπόλοιπο φόρου</u>	<u>Πιστωτικό ποσό</u>	<u>510,01</u>	-	<u>56.477,92</u>
	<u>Χρεωστικό ποσό</u>	-	<u>55.967,91</u>	
<u>Προκαταβολή φόρου</u>		<u>2.486,75</u>	<u>2.486,75</u>	-
<u>Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων</u>		-	-	-
<u>Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου</u>		-	-	-
<u>Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.</u>		-	<u>28.238,96</u>	<u>28.238,96</u>
<u>Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.</u>		-	-	-
<u>Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου</u>		-	-	-
<u>Ειδική εισφορά αλληλεγγύης</u>		-	<u>11.436,44</u>	<u>11.436,44</u>
<u>Τέλος επιτηδεύματος</u>		<u>650,00</u>	<u>650,00</u>	-
<u>Φόρος πολυτελούς διαβίωσης</u>		-	-	-
<u>.....</u>		-	-	-
<u>Διαφορά συμψηφισμού</u>		-	-	-
<u>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</u>		-	-	-
<u>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</u>	<u>για καταβολή</u>	<u>2.626,74</u>	<u>98.780,06</u>	<u>96.153,32</u>
	<u>για επιστροφή</u>	-	-	-

Επί της διαφοράς του φόρου ποσού 56.477,92€ που προκύπτει για το φορολογικό έτος 2016, καταλογίζεται και ποσό 28.238,96€ (50%) βάσει των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε η/30.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος τα εξής:

1. Τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που προέκυψαν κατά τον έλεγχο από απόκρυψη εισοδήματος από ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ύψους € 8.028,07, συνιστούν περιουσία που περιήλθε στη μητέρα του, (Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αδελφού της, ο οποίος απεβίωσε στην αλλοδαπή, την 26^η.09.2012. Τα ποσά αυτά εισέπραξε ο προσφεύγων αντ' αυτής και για λογαριασμό της δυνάμει του υπ' αριθμ./08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου με ειδική εντολή, έχοντας χορηγήσει τον αριθμό προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για την εξυπηρέτηση της μητέρας του και σε εκτέλεση της εντολής της ως εντολοδόχος της.

2. Από τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη και μη σταθερή αιτία, ποσό ύψους 530,00 € προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και μεταφορά ποσών μεταξύ των τραπεζικών του λογαριασμών.

3. Επιβολή πολλαπλών προστίμων για την ίδια παράβαση, επικαλούμενος τη διάταξη της §6 του άρθρου 62 ν. 4174/2013. Το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 και τα πρόστιμα του άρθρου 58 και 58^Α του ΚΦΔ υπολογίστηκαν επί ποσών που προέκυψαν από την ίδια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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 22 του Ν. 4172/2013 «κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 4172/2013, Φορολογικός συντελεστής «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

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, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «...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. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα 18 από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές – κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί

η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «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, κτλ.), 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' επήλξη 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, αναγκάων, 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της

Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη 20 απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης

εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)... Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν.4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου... Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο...(Α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις

διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν.4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο του Γ.Γ. Εσόδων «Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αντικείμενο του ελέγχου ήταν οι πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για τις οποίες του ζητήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης κάθε μιας χωριστά, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν του φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που προέκυψαν κατά τον έλεγχο από απόκρυψη εισοδήματος από ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ύψους € 8.028,07, συνιστούν περιουσία που περιήλθε στη μητέρα του, (Α.Φ.Μ. /Δ.Ο.Υ.), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο του αδελφού της, ο οποίος απεβίωσε στην αλλοδαπή, την 26^η.09.2012. Τα ποσά αυτά εισέπραξε ο προσφεύγων αντ' αυτής και για λογαριασμό της δυνάμει του υπ' αριθμ. /08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου με ειδική εντολή, έχοντας χορηγήσει τον αριθμό προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για την εξυπηρέτηση της μητέρας του και σε εκτέλεση της εντολής της ως εντολοδόχος της. Καταθέτης των ποσών αυτών ήταν ο, σύζυγος της, κόρης της δεύτερης κληρονόμου του θανόντος,

Συγκεκριμένα, πρόκειται για καταθέσεις συνολικού ποσού € 8.028,07 κατά το έτος 2016 οι οποίες αναλυτικά είναι οι κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝ. ΚΑΤΑΘΕΤΗ	ΠΟΣΟ
1109	14.01.2016	EVANGELOS CHRYSOCHOIDIS	5.188,07
1853	22.08.2016	ΖΩΗ ΑΡΠΑΤΖΙΚΗ	2.840,00
ΣΥΝΟΛΟ			8.028,07

Για την απόδειξη του παραπάνω ισχυρισμού ο προσφεύγων προσκόμισε:

- Το υπ' αριθμ./08.10.2015 Δικαστικό πληρεξούσιο με ειδική εντολή του Συμβολαιογράφου, καθώς και τη μετάφραση αυτού από τη Δικηγόρο Αθηνών

- Το από 06.01.2014 υπογεγραμμένο ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού και εκχώρησης κληρονομαιίου ποσοστού και παραχώρησης κληρονομικής μερίδας μεταξύ των δύο κληρονόμων του θανόντος και καθώς και τη μετάφραση του υπογεγραμμένου κειμένου από το Δικηγόρο

- Το από 26.02.2015 έγγραφο παροχής πληρεξουσιότητας ενώπιον του Ανωτάτου Δικαστηρίου, συνταχθέν από τον πληρεξούσιο Δικηγόρο, με το οποίο η μητέρα του προσφεύγοντα εξουσιοδότησε τη να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες αντ' αυτής και για λογαριασμό της για την ολοκλήρωση της διαδικασίας αναφορικά με την κληρονομία του αποβιώσαντος αδελφού της καθώς και την ακριβή μετάφραση αυτού.

- Την υπ' αριθμ./2013 Διάταξη έκδοσης κληρονομητηρίου της Ειρηνοδίκη, εκδοθείσα κατά την εκουσία δικαιοδοσία .

- Το έντυπο προς τη Βασιλική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων & Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο συνέταξε η στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω πληρεξουσιότητάς της, στο οποίο καταγράφεται αναλυτικά το είδος και το σύνολο των καταλειπόμενων περιουσιακών στοιχείων του θανόντος, καθώς και την ακριβή μετάφρασή του.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 18-02-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., «αρχικά ο προσφεύγων ως απάντηση στο με αρ. πρωτ./28-6-2021 αίτημα παροχής πληροφοριών λογαριασμών ανταποκρίθηκε και προσκόμισε προς τη Δ.Ο.Υ.την από 17-11-2021 απάντηση, με την οποία ως προς την εξέταση των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν αναφέρει τα παραπάνω εκτεθέντα επιχειρήματα, αλλά αναφέρει γενικώς ότι οι πιστώσεις αποτελούν έσοδα τόσο της δικής του επιχείρησης όσο και της ατομικής επιχείρησης της αδερφής του Ο έλεγχος δεν δέχεται τα παραπάνω επιχειρήματα του ελεγχόμενου, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα νόμιμο δικαιολογητικό που να τα αποδεικνύει.

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν αναφέρει πότε παρέδωσε στην μητέρα του το ποσό το οποίο κληρονόμησε από τον αδερφό της, δεν προσκόμισε πράξη δωρεάς από την μητέρα του στον ίδιο του παραπάνω ποσού ή γιατί παρέμεινε στην κατοχή του, δεν εξήγησε γιατί η καταβολή έγινε τμηματικά και όχι σε ένα έμβασμα.».

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε ικανοποιητικά στοιχεία, προκειμένου να διερευνηθεί αν το ποσό της επίμαχης πίστωσης προέρχεται από χρήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη και μη σταθερή αιτία, ποσό ύψους 530,00 € προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και μεταφορά ποσών μεταξύ των τραπεζικών του λογαριασμών

Συγκεκριμένα, πρόκειται για τις εξής πιστώσεις :

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ
1595	13.06.2016	ΙΔΙΟΣ	180,00
1660	30.06.2016	.....	350,00
ΣΥΝΟΛΟ			530,00

Επειδή, κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα εξαιρέθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από μεταφορές ποσών από άλλους λογαριασμούς που είτε ανήκουν, ατομικά ή κοινά, στον προσφεύγοντα και στα μέλη της οικογένειάς του, εκταμιεύσεις δανείων και λοιπές αντιλογιστικές και συμψηφιστικές εγγραφές. Ο έλεγχος κατόπιν της διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντα κατέληξε σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές που θεωρεί ότι συνιστούν τα συνολικά «εισοδήματα» του προσφεύγοντα. Οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών του προσφεύγοντα. Δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη, καθώς και οι λογαριασμοί (που σίγουρα δεν συμμετείχε ο προσφεύγων) από τους οποίους μετέφερε ο προσφεύγων τα χρήματα. Για το λόγο αυτό, ορθώς χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη και μη σταθερή αιτία.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή δεν προσδιορίζεται επαρκώς και ικανοποιητικά το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη και μη σταθερή αιτία.

Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Εφόσον για την ίδια παράβαση επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο»*, στη δε παρ. 7 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: *«Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58 Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58 Α και 59.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013: «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση... Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» ορίζεται ότι : *«.....Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 58Α ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του άρθρου 58 για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν*

ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.....»

Επειδή, στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ για τη μη υποβολή της δήλωσης (πρόστιμο 100, 250 ή 500 ευρώ, ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων, τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα). Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 § 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2. Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1252/2015. *(Ανάλυση –ερμηνεία κυρώσεων Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Δ. Σταματόπουλου, Εκδόσεις Forin Αθήνα 2018, σελ. 348).*

Επειδή, σύμφωνα με το γενικό κανόνα, ο οποίος βρίσκεται στην παράγραφο 6, εφόσον για την ίδια παράβαση επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη η οποία προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο *(Η διάταξη της παρ. 6 προστέθηκε με την περίπτωση 13 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014)*, το οποίο προκύπτει κατ' αποτέλεσμα μέσω εξατομίκευσης των διατάξεων ανά περίπτωση κολαζόμενης παράβασης. Δεν αρκεί, δηλαδή, η γενική και αφηρημένη πρόβλεψη στις διατάξεις για να κριθεί ποιο πρόστιμο είναι μεγαλύτερο, αλλά απαιτείται εφαρμογή στην κρινόμενη περίπτωση, προκειμένου να διαπιστωθεί το μεγαλύτερο από τα τυχόν περισσότερα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Η διάταξη αυτή είναι αναγκαία, προκειμένου να αποσαφηνιστεί ότι δεν επιβάλλονται σωρευτικά πρόστιμα σε βάρος του φορολογουμένου που έχει υποπέσει σε μία παράβαση, αφού τούτο αντίκειται σε συνταγματικές αρχές, αλλά και στην αρχή της χρηστής διοίκησης που αποκλείουν τον πολλαπλό κολασμό της ίδιας παράβασης..[...] Τούτο είναι πιθανό να συμβεί δεδομένου ότι τα πρόστιμα του άρθρου 54 είναι δυνατόν να επιβληθούν και μετά από έλεγχο, χρόνος κατά τον οποίο επιβάλλονται και τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α ή 59 κατά περίπτωση.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις «ίδιας παράβασης» συνιστούν, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, η παράβαση της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, όπου σχετικό πρόστιμο προβλέπεται, τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 54, αλλά και από τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 (σχετ. ΠΟΛ. 1252/2015). Στην αιτιολογική έκθεση διευκρινίζεται, επίσης ότι δεν πρόκειται περί σώρευσης, η οποία να προκαλεί την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 62, η επιβολή προστίμων εν γένει ή προστίμων για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης αφενός και η επιβολή προστίμων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής μετά το χρόνο που αυτή καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

Με την παράγραφο 7 τέθηκε ένας ακόμα, ειδικός αυτή τη φορά, κανόνας αποτροπής της σώρευσης των προστίμων, προκειμένου να διευκρινισθεί το πεδίο εφαρμογής των προστίμων που επιβάλλονται κατόπιν

ελέγχου. (Η παράγραφος 7 του άρθρου 62 προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 17.10.2015). Με τη διάταξη αυτή ορίζεται σαφώς σε ποιες περιπτώσεις επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 54, 58, 58Α και 59 του ΚΦΔ, καθώς και σε ποιες περιπτώσεις δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58.

Ειδικότερα, με τη διάταξη της παρ. 7 διευκρινίζεται ότι: α) Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου... β) Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στο στάδιο της οικειοθελούς συμμόρφωσης ήτοι στο στάδιο προ της έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54, ή, εφόσον έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου, τα πρόστιμα των άρθρων 18 παρ. 1δ-ε και 19 παρ. 3γ-δ ΚΦΔ (Όπως οι εν λόγω διατάξεις προστέθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17.1.2018) και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ιδίου νόμου) σχετικά με τη συνεργασία κατά το στάδιο του ελέγχου. γ) Το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι γενικό σε σχέση με το πρόστιμο των άρθρων 58Α και 59 και συνεπώς, στις περιπτώσεις που επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58Α ή του άρθρου 59, κατά περίπτωση, δεν επιβάλλεται ταυτόχρονα και το πρόστιμο του άρθρου 58. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1743-1746)

Επειδή, εν προκειμένω, αναφορικά με τις πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 2015 και 2016, επί της διαφοράς του κύριου φόρου επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 58 ν. 4174/2013, καθώς διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου η ανακριβής υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και όχι πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, το επικαλούμενο άρθρο 62§6 και 7 δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης, από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, στην περίπτωση δε αυτή έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ για τη μη υποβολή της δήλωσης (πρόστιμο 100, 250 ή 500 ευρώ), καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013 και δυνάμει του άρθρου 62§6 επιβάλλεται το μεγαλύτερο από τα δύο, συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια είτε να μην επιβάλει το επίμαχο πρόστιμο είτε να προσδιορίσει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών παρακάμπτοντας τις οικείες νομοθετικές διατάξεις που επιτάσσουν την επιβολή του και, εν προκειμένω, δε συντρέχει διακριτική ευχέρεια, αλλά δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης να επιβάλλει το επίμαχο πρόστιμο βάσει των κειμένων διατάξεων που διέπουν τις παραβάσεις του ν. 4174/2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και ειδικότερα την επικύρωση της με αριθμ./30-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/30-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	56.477,92€	56.477,92€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	28.238,96€	28.238,96€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.436,44€	11.436,44€
Σύνολο για καταβολή	96.153,32€	96.153,32€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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