



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 12/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1137

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /13-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /13-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και γ) της υπ' αριθ. /13-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 12/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 27.157,39 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 13.578,70 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.234,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 45.970,88 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./13-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό Φ.Π.Α. ποσού 1.053,37 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦ.Δ. ποσού 526,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.580,06 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./13-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για μη έκδοση στοιχείων για πράξεις που βαρύνονται με Φ.Π.Α. ποσού 5.239,63 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 13/12/2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. Ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./1-4-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος ο έλεγχος ανέλυσε μία σειρά από πρωτογενείς πιστώσεις, άνω των 100,00 ευρώ έκαστη, συνολικού ύψους 1.459.908,89 ευρώ. Για ένα μέρος των πιστώσεων αυτών, συνολικού ύψους 97.396,82 ευρώ, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος στο απαντητικό υπόμνημα που υπέβαλε μετά το Σημείωμα Διαπιστώσεων με αποτέλεσμα να αναμορφωθούν τα δηλωθέντα εισοδήματα της χρήσης. Επιπλέον, κατά τον έλεγχο των δαπανών προέκυψαν ορισμένα παραστατικά εξόδων, συνολικής καθαρής αξίας 1.993,87 ευρώ, με ελλιπή περιγραφή που απορρίφθηκαν ως εκπεστές δαπάνες (λογιστικές διαφορές) με αντίστοιχη επίδραση στα αποτελέσματα. Από τα αναμορφωμένα αποτελέσματα που εξήγαγε ο έλεγχος προέκυψε η καταλογισθείσα διαφορά φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Οι πρωτογενείς πιστώσεις αφορούσαν καταθέσεις που έλαβαν χώρα το έτος 2016, τόσο σε ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων όσο και σε λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχος. Οι πιστώσεις που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο εισόδημα μη δηλωθέν, κατά παράβαση των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., διακρίθηκαν σε δύο κατηγορίες. Στην πρώτη συμπεριλήφθηκαν όλες οι ονομαστικές καταθέσεις που κατά την κρίση του ελέγχου προέρχονταν από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος αλλά δεν αντιστοιχούσαν σε παραστατικά εσόδων που εξέδωσε ο προσφεύγων την υπό εξέταση περίοδο και καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ανεξαρτήτως του αριθμού των συνδικαιούχων σε έκαστο λογαριασμό. Στη δεύτερη εμφανίζονται οι καταθέσεις που δε συσχετίστηκαν με την επιχείρηση του προσφεύγοντος αλλά βάσει της αναγραφόμενης αιτιολογίας της συναλλαγής και των εξηγήσεών του δεν κατέστη δυνατό να προσδιορισθεί η προέλευσή τους, γι' αυτό και προσδιορίστηκαν ως εισόδημα άγνωστης πηγής και επιμερίστηκαν σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών. Στους ακόλουθους πίνακες εμφανίζονται οι πιστώσεις αυτές ανά κατηγορία.

1. Πρωτογενείς πιστώσεις που θεωρήθηκαν μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Πίνακας 1.Α. Λογαριασμός

(με συνδικαιούχο τον γιο του, με Α.Φ.Μ.)

Α/Α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	2016-02-23	ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	..... ....	900,00		ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
2	2016-03-21	ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	..... ....	300,00		ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
3	01/06/2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ....	280,00	π	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
4	2016-06-11	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ	..... ....	180,00		ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
5	2016-07-20	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... ....	120,00		ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
6	2016-10-21	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	..... ....	205,00	π	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ				1.985,00		

Πίνακας 1.Β. Λογαριασμός

(με συνδικαιούχους τον γιο του με Α.Φ.Μ. και τη σύζυγό του, με Α.Φ.Μ.)

Α/Α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	2016-02-22	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.000,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
2	2016-02-29	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	255,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
3	2016-03-04	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	600,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
4	08/03/2016	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	270,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
5	2016-03-09	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	200,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΝ ΣΥΜΦΩΝΕΙ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΙ Η ΗΜ/ΝΙΑ ...../10-07-16 (.....) ΚΑΙ ΠΟΣΟ 701,21
6	2016-04-18	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	210,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
7	2016-04-25	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	500,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
8	2016-05-04	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.560,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
9	2016-05-18	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	180,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
10	2016-05-18	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	480,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
11	2016-05-24	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	250,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
12	2016-05-30	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	123,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
13	2016-05-31	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	140,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
14	2016-06-06	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	270,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
15	2016-06-07	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	124,48	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
16	2016-06-08	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	200,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ

17	2016-06-10	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	154,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
18	2016-06-13	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.700,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
19	2016-06-13	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.000,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
20	2016-06-16	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	204,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
21	2016-06-21	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	579,25	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
22	2016-06-23	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	250,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
23	2016-06-27	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.250,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
24	2016-07-18	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	200,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
25	2016-07-20	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.000,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
26	2016-07-21	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	900,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
27	2016-07-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	150,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
28	2016-08-01	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	160,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
29	2016-08-02	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	180,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
30	2016-08-02	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	700,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Η Α.Π.Υ. ....../31-08- 2016 ΦΕΡΕΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΟΝΟΜΑ ΠΕΛΑΤΗ ΠΟΣΟ 360,00 ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΝΗ ΑΠΟ 25-31/08 ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ
31	2016-08-03	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	413,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
32	2016-08-04		.....	200,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Α.Π.Υ. ...../21-08-16 ΦΕΡΕΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΟΝΟΜΑ ΠΕΛΑΤΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟ (1.340,00) ΚΑΙ ΤΟ ΑΝΑΦΕΡΕΙ ΞΑΝΑ ΣΤΗ ΓΡΑΜΜΗ 242
33	2016-08-05	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.500,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Η Α.Π.Υ. ....../23-08- 2016 ΦΕΡΕΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΟΝΟΜΑ ΠΕΛΑΤΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟ (1.710,00) ΚΑΙ ΤΟ ΑΝΑΦΕΡΕΙ ΞΑΝΑ ΣΤΗ ΓΡΑΜΜΗ 263
34	2016-08-16	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	217,50	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Α.Π.Υ. ...../29-08-16 (ΣΥΝ. ΑΞΙΑ 295,00) ΔΙΑΦΟΡΑ 217,50 € ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
35	2016-08-19	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	724,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
36	2016-08-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	180,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
37	2016-08-30	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.168,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Α.Π.Υ. .....291/30-08- 16 ΦΕΡΕΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟ ΟΝΟΜΑ ΠΕΛΑΤΗ ΚΑΙ ΠΟΣΟ (1.072,00)
38	2016-08-30	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	182,29	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΞΟΔΩΝ
39	2016-	ΕΜΒ	.....	519,27	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

	08-30	ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ			ΕΣΟΔΩΝ
40	2016-09-01	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	203,69	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
41	2016-09-26	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.000,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Α.Π.Υ. ...../27-09- 16=40,00€ ΔΙΑΦΟΡΑ 2.000,00€
42	2016-09-27	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	617,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
43	2016-10-19	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	400,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
44	2016-10-25	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.416,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
45	2016-10-31	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.309,60	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Α.Π.Υ. ...../22=3.041,00 ΔΙΑΦΟΡΑ 3.309,60€
46	2016-11-24	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	.....	250,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ				40.090,08	

Πίνακας 1.Γ. Λογαριασμός

(με συνδικαιούχους τον αδερφό του με Α.Φ.Μ. και τη σύζυγό του με Α.Φ.Μ.)

Α/Α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	2016-01-20	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	650,78	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
2	2016-01-25	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	360,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
3	2016-01-27	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	300,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
4	2016-02-03	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	360,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
5	2016-03-15	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.120,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
6	2016-03-31	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.291,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
7	2016-04-08	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	700,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
8	2016-04-20	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	650,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
9	2016-05-05	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	958,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
10	2016-05-11	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	960,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
11	2016-06-08	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.680,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
12	2016-06-09	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.240,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
13	2016-06-28	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.142,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
14	2016-07-06	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	840,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
15	2016-07-19	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	840,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
16	2016-07-22	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	900,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
17	2016-07-27	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.200,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
18	2016-08-03	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1225,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
19	2016-08-26	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	1.543,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
20	2016-08-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ	.....	877,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ

		Λ/ΣΜΟ			ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
21	2016-09-06	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	544,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
22	2016-09-14	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	810,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
23	2016-10-03	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.060,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
24	2016-10-12	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.060,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
25	2016-10-14	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	408,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
26	2016-10-14	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	4.335,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
27	2016-10-27	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	960,00	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΣΟΔΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ				49.013,78	

2. Πρωτογενείς πιστώσεις άγνωστης πηγής

Πίνακας 2.Α. Λογαριασμός

(με συνδικαιούχους τον αδερφό του με Α.Φ.Μ. και τη σύζυγό του με Α.Φ.Μ.)

A/A	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	2016-10-25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ Ξ.Τ.	ΚΑΤΑΘΕΣΗ Ξ.Τ.	1.360,00

Το ως άνω ποσό επιμερίστηκε αναλογικά στους τρεις δικαιούχους, επομένως καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά εισοδήματος ποσού 453,33 ευρώ (1.360,00/3).

Πίνακας 2.Β. Λογαριασμός

(Με συνδικαιούχο τη σύζυγό του με Α.Φ.Μ.)

A/A	Ημ/νία συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	2016-03-07	ΕΜΒ. ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒ.	.....	10.000,00

Το ως άνω ποσό επιμερίστηκε αναλογικά στους δύο συνδικαιούχους, επομένως καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά εισοδήματος ποσού 5.000,00 ευρώ (10.000,00/2).

Πίνακας 2.Γ. Λογαριασμός

(με συνδικαιούχους τον γιο του με Α.Φ.Μ. και τη σύζυγό του

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	2016-01-14	ΕΜΒ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ	.....	100,00	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
2	2016-01-21	ΕΜΒ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ	.....	572,00	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
3	2016-08-03	ΕΞΛ ΣΥΝ. ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	.....	442,80	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
4	2016-08-22		.....	276,08	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
5	2016-11-07			473,00	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
6	2016-11-08			350,00	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
7	2016-11-09			350,00	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ				2.563,88	

Το ως άνω ποσό επιμερίστηκε στους τρεις συνδικαιούχους, επομένως καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά εισοδήματος ποσού 854,63 ευρώ (2.563,88/3).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε ως όφειλε την απόρριψη τραπεζικών πιστώσεων που δικαιολογούνται απόλυτα από το είδος της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, η οποία μεταξύ άλλων περιλαμβάνει την πληρωμή λογαριασμών ΔΕΚΟ ή οφειλών προς το Δημόσιο και την αποστολή εμβασμάτων για λογαριασμό τρίτων έναντι προμήθειας.

2. Δεν εφαρμόστηκαν ορθά από τον έλεγχο οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας, αφού οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα αλλά ενδέχεται να αφορούν αναλήψεις από έναν τραπεζικό λογαριασμό και επανακαταθέσεις σε άλλον, δεδομένου μάλιστα ότι καλύπτονται από τα ήδη δηλωθέντα εισοδήματα της ίδιας αλλά και προηγούμενων χρήσεων.

3. Στις περιπτώσεις που εξετάστηκαν πιστώσεις σε κοινούς λογαριασμούς αναιτιολόγητα ο έλεγχος δεν τις επιμέρισε αναλογικά σε όλους τους συνδικαιούχους, όπως προβλέπεται με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1228/2014.

4. Παράνομα επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. με την υπ' αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αφού στην προκειμένη περίπτωση επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., το οποίο συμπεριλήφθηκε στην υπ' αριθ./2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 – *Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα* του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις [...]

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 – *Φορολογικός Συντελεστής* του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 – *Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας* του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«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 προσαύξή της [...]

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.1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων αναφέρεται 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, 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 αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 - *Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία

(βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 39 - *Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή, στο άρθρο 65 - *Βάρος απόδειξης* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 τη δημοσιευθείσα από 11/4/2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 έχει κριθεί 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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...] Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...] 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 [...]

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/2014 με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος, κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος, σε ατομικούς και κοινούς του λογαριασμούς, διαπίστωσε ότι για την ελεγχόμενη χρήση το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων που ξεπερνούσαν τα 100,00 ευρώ ανήλθε συνολικά σε 1.459.908,89 ευρώ.

Επειδή για τη διαπίστωση της προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος που μεταξύ άλλων περιλαμβάνει τις υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, τις υπηρεσίες ενοικίασης ενοικιαζόμενων δωματίων και τις υπηρεσίες ανταλλακτηρίων συναλλάγματος, και επιπλέον βασίστηκε στις διευκρινίσεις του προσφεύγοντος καθώς και σε μία σειρά από ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως ο αντιπαραβολικός έλεγχος των πιστώσεων με τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων την υπό κρίση φορολογική περίοδο και η επαλήθευση της αντιστοιχίας ορισμένων πιστώσεων με χρεώσεις βάσει ποσού και αναγραφόμενης αιτιολογίας των κινήσεων στα τραπεζικά έγγραφα.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος των εν λόγω πιστώσεων ποσού 1.354.896,15 ευρώ αποτελούσαν εισοδήματα φορολογημένα ή νομίμως απαλλαγμένα του φόρου.

Επειδή ωστόσο για το υπόλοιπο ποσό των πρωτογενών καταθέσεων ποσού 105.012,74 ευρώ ο έλεγχος θεώρησε ανεπαρκείς τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος ή διαπίστωσε μέσω των ελεγκτικών επαληθεύσεων ότι αποτελούν εισόδημα προερχόμενο από την επιχειρηματική του δραστηριότητα το οποίο δεν έχει υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με τους ανωτέρω πίνακες διέκρινε τις πρωτογενείς πιστώσεις σε δύο κατηγορίες, αυτές που αποτελούσαν μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και εκείνες που αποτελούσαν προσαύξηση περιουσίας, ήτοι εισόδημα αδιευκρίνιστης πηγής ή προέλευσης.

Επειδή για τις πιστώσεις που θεωρήθηκαν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το οποίο ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει παραστατικά εσόδων και επομένως δεν είχαν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, συνολικού ποσού **91.088,86 ευρώ** ο έλεγχος στηρίχθηκε στα παρακάτω στοιχεία, όπως αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

1. Έξι (6) καταθέσεις (πιστώσεις) συνολικού ποσού **1.985,00 ευρώ** (πίνακας 1.Α.):

«[...] διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ονομαστικές καταθέσεις οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον ελεγχόμενο καθώς δεν έθεσε στη διάθεσή μας κανένα στοιχείο για την προέλευση των ποσών που κατατέθηκαν στον ανωτέρω λογαριασμό του, όπως τραπεζικά έγγραφα, στοιχεία εσόδων, συμφωνητικά κ.λ.π.

Για τον λόγο αυτό διενεργήσαμε αντιπαραβολικό έλεγχο στο βιβλίο εσόδων εξόδων (2016) καθώς και στα παραστατικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.) που ο ίδιος έθεσε στη διάθεσή μας προκειμένου να διαπιστώσουμε την ύπαρξη στοιχείων που να αποδεικνύουν την έκδοση στοιχείων για τις κατωτέρω πιστωτικές κινήσεις και δε διαπιστώσαμε καμιά ταύτιση σχετικά με τα ποσά, τις ημερομηνίες, τις αιτιολογίες και τις ονομαστικές καταθέσεις που αναγράφονται στις εν λόγω κινήσεις.»

2. Σαράντα έξι (46) καταθέσεις (πιστώσεις) συνολικού ποσού 40.090,08 ευρώ (πίνακας 2.Β.):

«[...] αφορούν ονομαστικές καταθέσεις οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον ελεγχόμενο καθώς δεν έθεσε στη διάθεσή μας κανένα στοιχείο για την προέλευση των ποσών που κατατέθηκαν στον ανωτέρω λογαριασμό του τραπεζικά έγγραφα, στοιχεία εσόδων, συμφωνητικά κ.λ.π.

Για τον λόγο αυτό διενεργήσαμε αντιπαραβολικό έλεγχο στο βιβλίο εσόδων εξόδων (2016) καθώς και στα παραστατικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.) που ο ίδιος έθεσε στη διάθεσή μας προκειμένου να διαπιστώσουμε την ύπαρξη στοιχείων που να αποδεικνύουν την έκδοση στοιχείων για τις κατωτέρω πιστωτικές κινήσεις και δε διαπιστώσαμε καμιά ταύτιση σχετικά με τα ποσά, τις ημερομηνίες, τις αιτιολογίες και τις ονομαστικές καταθέσεις που αναγράφονται στις εν λόγω κινήσεις.»

3. Είκοσι επτά (27) καταθέσεις (πιστώσεις) συνολικού ποσού 49.013,78 ευρώ (πίνακας 1.Γ.):

«[...] ονομαστικές καταθέσεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από επιχειρήσεις και ιδιώτες [...] από τον έλεγχο προέκυψε ότι συνδικαιούχοι είναι ο αδελφός του [...] και η σύζυγός του [...] σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου οι καταθέσεις αφορούν τον αδελφό του με Α.Φ.Μ. (για το οποίο) ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

- Διενεργήσαμε έλεγχο μέσω της εφαρμογής taxis [...] και διαπιστώσαμε ότι ασκεί την κάτωθι δραστηριότητα:

Κωδ. δραστηριότητας	Περιγραφή δραστηριότητας	Έναρξη	Μεταβολή	Διακοπή
47111005	Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου	01/12/2008		

- Διενεργήσαμε έλεγχο στην υποβληθείσα Μ.Υ.Φ. για το φορολογικό έτος 2016 προκειμένου να διαπιστώσουμε ότι εάν υφίστανται στοιχεία πελατών που να ταυτίζονται με τις ονομαστικές κινήσεις του ανωτέρω λογαριασμού (και) δεν διαπιστώσαμε καμιά ταύτιση.

Επίσης διενεργήσαμε έλεγχο στην κα με Α.Φ.Μ. (σύζυγο του ελεγχόμενου) μέσω της εφαρμογής taxis [...] και διαπιστώσαμε ότι ασκεί την κάτωθι δραστηριότητα:

Κωδ. δραστηριότητας	Περιγραφή δραστηριότητας	Έναρξη	Μεταβολή	Διακοπή
55201105	Υπηρεσίες	01/12/2008		

	ενοικίασης έως επτά (7) επιπλωμένων δωματίων			
--	--	--	--	--

Διενεργήσαμε έλεγχο στην υποβληθείσα ΜΥΦ για το φορολογικό έτος 2016 προκειμένου να διαπιστώσουμε εάν υφίστανται στοιχεία πελατών που να ταυτίζονται με τις ονομαστικές κινήσεις του ανωτέρω λογαριασμού [...] και δεν διαπιστώσαμε καμία ταύτιση.

Επιπλέον από τον έλεγχο στη με αριθμό [...] δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2016 της κας δεν διαπιστώσαμε την ύπαρξη εισοδημάτων που να δικαιολογούν τις ανωτέρω ονομαστικές πρωτογενείς καταθέσεις. Συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδά της [...] στον κωδ. 426 ανέρχονται σε 7.384,96 ευρώ [...]

Σύμφωνα με την απάντηση του ελεγχόμενου στο με αριθμό/2022 ΣΔΕ μας, τα χρήματα που κατατίθεντο στον ανωτέρω λογαριασμό προέρχονται από τη δραστηριότητα της συζύγου του κου, της κας με Α.Φ.Μ. η οποία [...] δεν είναι συνδικαιούχος στον λογαριασμό.

Διενεργήσαμε έλεγχο μέσω της εφαρμογής taxis [...] και διαπιστώσαμε ότι ασκεί την κάτωθι δραστηριότητα:

Κωδ. δραστηριότητας	Περιγραφή δραστηριότητας	Έναρξη	Μεταβολή	Διακοπή
55201104	Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων	09/07/2015		

Διενεργήσαμε έλεγχο στην υποβληθείσα ΜΥΦ για το φορολογικό έτος 2016 προκειμένου να διαπιστώσουμε εάν υφίστανται στοιχεία πελατών που να ταυτίζονται με τις ονομαστικές κινήσεις του ανωτέρω λογαριασμού και [...] δεν διαπιστώσαμε καμία ταύτιση.

Επιπλέον από τον έλεγχο στη με αριθμό [...] δήλωση φορολογίας εισοδήματος της κας, δεν διαπιστώσαμε την ύπαρξη εισοδημάτων που να δικαιολογούν το ύψος των πιστωτικών κινήσεων [...] Συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδα [...] στον κωδ.426 ανέρχονται σε 12.588,50 ευρώ [...]

Επειδή στις ανωτέρω διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής ο προσφεύγων, που έφερε το βάρος της απόδειξης κατά το προπαρατεθέν άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν αντιπαρέβαλε στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν τη θέση του ότι ο λογαριασμός της με αριθμό (με συνδικαιούχους τον αδερφό του.....με Α.Φ.Μ. και τη σύζυγό του με Α.Φ.Μ.) δε σχετίζεται με τη δική του επαγγελματική δραστηριότητα αλλά τροφοδοτείται από εισοδήματα του αδερφού του και της συζύγου του, παρά μόνο έναν πίνακα που συμπεριλάμβανε τις επίμαχες πιστώσεις, στην αιτιολογία των οποίων ανέφερε ότι αφορούν έσοδα από τη δραστηριότητα του αδερφού του.

Επειδή, επομένως, ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το σύνολο των προαναφερόμενων πιστώσεων ποσού 91.088,86 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο δε δήλωσε ο προσφεύγων στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή για τις πιστώσεις που θεωρήθηκαν εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας συνολικού ποσού **13.923,88 ευρώ** ο έλεγχος στηρίχθηκε στα παρακάτω στοιχεία, όπως αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

1. Μία κατάθεση (πίστωση) ποσού 1.360,00 ευρώ (πίνακας 2.Α.):

«Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου το ανωτέρω ποσό κατατέθηκε από αλλοδαπούς πελάτες (Άγγλους) οι οποίοι πληρώνουν σε λίρες και τα ποσά αυτά όταν μαζεύεται ένα ποσό κατατίθενται στην Ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο (τραπεζικά έγγραφα, παραστατικά εσόδων, συμφωνητικά κ.λ.π.) το οποίο να αιτιολογεί την ανωτέρω κατάθεση. Λόγω του ότι [...] ο έλεγχος θεωρεί ότι είναι πρωτογενής κατάθεση και την χαρακτηρίζει ως εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας που δεν είναι δυνατόν να διευκρινιστεί ποιόν από τους τρεις συνδικαιούχους αφορά, επιμερίζεται αναλογικά και στους τρεις, ήτοι ποσό $1.360,00/3 = 453,33 \text{ €}$ »

2. Μία κατάθεση (πίστωση) ποσού 10.000,00 ευρώ (πίνακας 2.Β.):

«Σύμφωνα με τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου [...] αφορά πληρωμές υποχρεώσεων για λογαριασμό τρίτων (πληρωμή ΟΑΕΕ, ΟΤΕ [...]) σύμφωνα με τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου «Υπηρεσίες Χρηματικής Διαμεσολάβησης Π.Δ.Κ. – Υπηρεσίες Ανταλλακτηρίου Συναλλάγματος». Ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο (τραπεζικά έγγραφα, παραστατικά εσόδων, συμφωνητικά κ.λ.π.) το οποίο να αιτιολογεί την ανωτέρω κατάθεση. Επίσης δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία σχετικά με τις δύο μεταφορές που έγιναν. Λόγω του ότι [...] ο έλεγχος θεωρεί ότι είναι πρωτογενής κατάθεση που τη χαρακτηρίζει ως εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας που δεν είναι δυνατόν να διευκρινιστεί ποιόν από τους δύο συνδικαιούχους αφορά, επιμερίζεται και στους δύο, ήτοι ποσό $10.000,00/2 = 5.000,00 \text{ €}$.»

3. Επτά (7) καταθέσεις (πιστώσεις) συνολικού ποσού 2.563,88 ευρώ (πίνακας 3.Γ.):

«Ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο (τραπεζικά έγγραφα, παραστατικά εσόδων, συμφωνητικά κ.λ.π.) το οποίο να αιτιολογεί τις ανωτέρω καταθέσεις. Λόγω του ότι [...] ο έλεγχος θεωρεί ότι είναι πρωτογενείς καταθέσεις και τις χαρακτηρίζει ως εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας που δεν είναι δυνατόν να διευκρινιστεί ποιόν από τους τρεις συνδικαιούχους αφορά, επιμερίζεται αναλογικά και στους τρεις ήτοι ποσό $2.563,88/3 = 854,63 \text{ €}$ »

Επειδή κατά τον επιμερισμό των πιστώσεων μεταξύ των συνδικαιούχων στις περιπτώσεις των κοινών λογαριασμών γίνεται κατ' αρχήν ισομερής επιμερισμός, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ως άνω αναφερόμενη ΠΟΛ.1228/2014, και δεδομένου του ύψους των πιστώσεων που θεωρήθηκαν άγνωστης πηγής, συνολικού ποσού **13.923,88 ευρώ**, ορθώς ο έλεγχος τις επιμέρισε ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων, με αποτέλεσμα να καταλογίσει στον προσφεύγοντα συνολικό εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ποσού **6.307,96 ευρώ**.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι οι υπ' αριθ. 1, 2 και 3 ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α – Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α. του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

[...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετία.»

Επειδή εν προκειμένω επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, με την υπ' αριθ./13-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου, πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^A για μη έκδοση στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. ποσού 5.239,63 ευρώ και παράλληλα επιβλήθηκε με την υπ' αριθ./13-12-2022 πράξη οριστικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. πρόστιμο της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου για υποβολή ανακριβούς δήλωσης ποσού 526,69 ευρώ, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου το πρόστιμο της ανακριβούς δήλωσης θα πρέπει να αφαιρεθεί.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τον οποίο ακυρωτέα είναι η υπ' αριθ./13-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 5.239,63 ευρώ, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας της σχετικής διάταξης, αλλά γίνεται τροποποίηση

της υπ' αριθ./13-12-2022 πράξης Φ.Π.Α., με τη διαγραφή του ποσού των 526,69 ευρώ του προστίμου του άρθρου 58^Α § 2 που συνυπολογίστηκε σε αυτήν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

1. Υπ' αριθ./13-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	11.308,16	87.213,46	87.213,46	75.905,30
	της συζύγου	2.218,53	2.218,53	2.218,53	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	936,16			27.157,39
	Χρεωστικό ποσό		26.221,23	26.221,23	
Προκαταβολή φόρου		336,13	336,13	336,13	
Τέλη χαρτ. Μισθωμ. ακινήτων		81,45	81,45	81,45	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		16,29	16,29	16,29	
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ.			13.578,70	13.578,70	13.578,70
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.234,79	5.234,79	5.234,79
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		502,29	502,29	502,29	
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			45.970,88	45.970,88	45.970,88

2. Υπ' αριθ./13-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	159.444,66	240.054,58	240.054,58	80.609,92
Αξία φορολογητέων εισροών	189.548,59	187.554,72	187.554,72	1.993,87
Φόρος εκροών	27.953,51	38.432,81	38.432,81	10.479,30
Υπόλοιπο φόρου εισροών	37.837,97	37.379,44	37.379,44	
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.884,46			9.884,46
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.053,37	1.053,37	1.053,37
Πρόστιμα αρ. 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		526,69		

Σύνολο φόρου για καταβολή			1.580,06	1.053,37	1.053,37
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	9.884,46			9.884,46
	για επιστροφή				

3. Υπ' αριθ./13-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^A § 1 του Κ.Φ.Δ.

Είδος στοιχείου	Αξία Συναλλαγής	Αξία Φ.Π.Α.	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ.	80.609,61	10.479,25	50%	5.239,63

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
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.