



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1543**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75).

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...– **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ... κατά: α) της με αριθμό .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, β) της με αριθμό .../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης.
7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-01-2020** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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' αριθμ. .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 12.123,12€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 12.433,47€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 932,55€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 25.489,14€.

-Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορ. έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. .../27-11-2019 έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων άρθρου 14 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Κ.Φ.Δ.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 54§1 περ. δ'§2 του ν. 4174/2013.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η εντολή ελέγχου .../24-04-2019 του πατέρα του προσφεύγοντα ..., με ΑΦΜ

Από τον έλεγχο επιδόθηκε την 27/11/2019 στη μητέρα του προσφεύγοντα, η υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και το υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι), προκειμένου ο ίδιος να παράσχει εξηγήσεις – διευκρινήσεις, σχετικά με τις πιστώσεις που βρέθηκαν στους κοινούς λογαριασμούς με τον πατέρα του

Ο ελεγχόμενος, μέχρι την τελευταία ημερομηνία της δοθείσας προθεσμίας, δεν ανταποκρίθηκε (ούτε και επικοινωνήσε τηλεφωνικώς), στον έλεγχο προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων. Δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει (πλήρης απόδειξη) η πηγή και αιτία των συγκεκριμένων πιστώσεων που εμφανίζονται σε ορισμένους από τους ελεγχθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς του.

Δεδομένου των ανωτέρω, εκδόθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4174/2013, περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων σχετικά με τις κινήσεις των λογαριασμών, συνεπώς δεν ήταν δυνατό να καθοριστεί από τον έλεγχο ο πραγματικός δικαιούχος. Ως εκ τούτου, τα εμφανιζόμενα ποσά κατανεμήθηκαν ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1050/17-02-2014, σύμφωνα με την οποία περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους.

Λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα απόψεων του πατέρα του προσφεύγοντα, ..., με αρ. πρωτ. .../20-12-2019, οι πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες, θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας του ..., που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, εμφανίζονται παρακάτω στους πίνακες που ακολουθούν ανά λογαριασμό.

Συγκεντρωτικά, για τον ελεγχόμενο, το ποσό που κατανέμεται στον ίδιο, εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Συνδικαιούχος	Ποσό
...	GR...	...	500,00
...	GR...	...	18.985,07
...	GR...	...	7.950,85
...	GR...	...	19.191,47
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ			46.627,39

Από τον έλεγχο, την 05/02/2019, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, το υπ' αρ. .../05-12-2019 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων άρθρου 28 του Νόμου 4174/2013 και ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2013.

Ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρ. πρωτ. .../23-12-2019 υπόμνημα απόψεων προς την Δ.Ο.Υ., όπου αναφέρει ότι, οι γονείς του έκριναν σωστό να τον ορίσουν ως συνδικαιούχο στους λογαριασμούς τους, όπως συνηθίζουν πολλοί γονείς, από τους οποίους διακινούσαν χρήματα των πελατών τους για τις πληρωμές των υποχρεώσεων των πελατών τους απέναντι στα δημόσια ταμεία.

Με το ανωτέρω υπόμνημα δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσφεύγοντα, που θα μπορούσε να διαφοροποιήσει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, επικαλούμενος τα παρακάτω:

- I. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου ερείσματος, καθώς ο έλεγχος με την απλή καταγραφή τραπεζικών καταθέσεων, δεν απέδειξε ότι υφίσταται περιουσιακή επαύξηση προς αιτιολόγηση
- II. Τα ποσά που αναγράφονται ως αγνώστου προελεύσεως στην έκθεση ελέγχου αφορούν την διεκπεραίωση επαγγελματικών υποχρεώσεων των γονέων του
- III. Τα περισσότερα ποσά που καταγράφονται είναι μικροποσά, πολύ μικρότερα των 1000,00€, τα οποία δεν μπορούν να τεθούν στη βάση της περιουσιακής επαύξησης καθώς η ΣτΕ 884/2016 αναφέρεται σε μεγάλα ποσά που δεν καλύπτονται από το τεκμήριο περιουσιακής επαύξησης
- IV. Είναι άνεργος και δεν έχει καμία επαγγελματική δραστηριότητα που να δικαιολογεί την ενεργοποίηση οποιουδήποτε τεκμηρίου περιουσιακής επαύξησης.
- V. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στηριζόμενο σε εσφαλμένη προϋπόθεση, καθώς η συνέπεια της μη ανταπόκρισης στην παροχή εξηγήσεων ως προς την περιουσιακή επαύξηση είναι η σε βάρος του ενεργοποίηση του τεκμηρίου όχι όμως η επιβολή κύρωσης.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « **Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το

φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσδοος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε

προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. [...] 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 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 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. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)...**».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι

συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. 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), [..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά», ήτοι δε θα έπρεπε να θεωρηθεί ως μεγάλο ποσό, που συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας το όριο των 1.000 €, αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το ποσό των 3.000 €, επικαλούμενος την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών.

Επειδή με την επικαλούμενη απόφαση ορίζεται ότι η έννοια "μεγάλα ποσά" εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από το φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης

πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα. Το ποσό των 1.000,00 € κρίθηκε ότι δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» για τη συγκεκριμένη υπόθεση που εξετάστηκε με την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Υπηρεσία.

Ο προσφεύγων αυθαίρετα επικαλείται το όριο των 1.000,00 € για την υπό κρίση περίπτωση, καθώς, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, ο προσφεύγων υποβάλει δήλωση με μηδενικά εισοδήματα. Ωστόσο από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκε πληθώρα καταθέσεων (καταθέσεις μετρητών) καθ' όλη τη διάρκεια των υπό κρίση χρήσεων που δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα και τη φύση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα ορίου στα ποσά που εξετάζονται στην υπό κρίση περίπτωση και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣτΕ: «4. 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός

λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. Περαιτέρω, 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.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας «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. 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 στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, στους κοινούς λογαριασμούς συντρέχει το μαχητό τεκμήριο της κατ' ισομοιρίας κατανομής ενός τραπεζικού λογαριασμού στους συνδικαιούχους.

Επειδή υιοθετούνται τα πορίσματα και οι θέσεις του ελέγχου όπως διατυπώνονται στην από 17/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης.

Επειδή, έπειτα από διασταύρωση και δικαιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων των γονέων του προσφεύγοντα με τα στοιχεία που υπήρχαν στη διάθεση του ελέγχου, οι πρωτογενείς καταθέσεις που δεν μπόρεσαν να δικαιολογηθούν θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας, που προέρχονται από άγνωστη πηγή.

Συγκεντρωτικά, το συνολικό ποσό αυτών των πρωτογενών καταθέσεων έχει ως εξής:

Περιγραφή	Ποσό (€)
Πρωτογενείς καταθέσεις προς αιτιολόγηση	713.818,45
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον πατέρα του προσφεύγοντα	351.385,98
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με έκδοση φορολογικών στοιχείων από τη μητέρα του προσφεύγοντα	79.846,28

Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον πατέρα του προσφεύγοντα	125.594,05
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τη μητέρα του προσφεύγοντα	12.464,98
Συνολικό ποσό που προέρχεται από άγνωστη πηγή	144.527,16

Το άνω ποσό των 144.527,16€ καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το αρ. 48§3 του ν. 2238/94 σε όλους τους συνδικαιούχους καθώς δεν αποδείχθηκε η πηγή προέλευσης αυτού και σύμφωνα με τις από 27/12/2019 εκθέσεις ελέγχου των γονέων του προσφεύγοντα, δε σχετίζεται με την επαγγελματική τους δραστηριότητα.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους. Επειδή όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων σχετικά με τις κινήσεις των λογαριασμών, δεν ήταν δυνατό να καθοριστεί από τον έλεγχο ο πραγματικός δικαιούχος, με αποτέλεσμα τα εμφανιζόμενα ποσά να κατανεμηθούν ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών.

Συγκεντρωτικά, το ποσό που κατανέμεται τόσο στον ίδιο, όσο και στους λοιπούς συνδικαιούχους, εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	οσό που αναλογεί στη μητέρα (...)	Ποσό που αναλογεί στον πατέρα (...)	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
...	GR...	918,00	918,00	
...	GR...		500.00	500.00
...	GR...	18.985,07	18.985,07	18.985,07
...	GR...	7.950,85	7.950,85	7.950,85
...	GR...	19.191,47	19.191,47	19.191,47
...	GR...	904,50	904,50	
...	GR...		1.500,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		47.949,89	49.949,89	46.627,39

Συμπερασματικά προκύπτει πως η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τον προσφεύγοντα είναι **47.949,89 €** για τη χρήση **2013**, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της § 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή προέλευσης, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 και

τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 και λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή ωστόσο, η μητέρα του προσφεύγοντα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημά της, με το οποίο προσκόμισε την εξοφλητική απόδειξη πρόσθετης πράξης εξαγοράς ασφαλιστηρίου συμβολαίου ζωής, από την οποία προκύπτει ότι ο ... έλαβε από την ... ΕΡΒ Α.Ε.Α.Ζ. το ποσό των 10.766,32€ το οποίο πιστώθηκε στον λογαριασμό της ... GR ..., στον οποίο είναι συνδικαιούχοι ο ... και η Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το ανωτέρω προσκομισθέν αποτελεί νέο στοιχείο, το οποίο δεν είχε λάβει υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, γίνεται δεκτό ότι το σύνολο των μη δικαιολογημένων καταθέσεων στον ως άνω λογαριασμό ανέρχεται σε: $23.852,56 - 10.752,56 = 13.100,00\text{€}$, από το οποίο το $1/3$ κατανέμεται στην προσφεύγουσα, ήτοι : 4.366,67€

Επομένως η αποκρυβείσα αξία για τη χρήση 2013 προσδιορίζεται ως εξής : $46.627,39 - (7.950,85 - 4.366,67) = \mathbf{43.043,21 \text{ €}}$

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. δ' και 54§2 περ. β' του ν. 4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)...,δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)...,β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

«Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της [παρ. 1](#) σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της [παρ. 2 του άρθ. 54](#)).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προκειμένου ο ίδιος να παράσχει εξηγήσεις – διευκρινήσεις, σχετικά με τις πιστώσεις που βρέθηκαν στους κοινούς λογαριασμούς με τον πατέρα του ... και της μητέρας του ... και καθώς οι παραβάσεις του αρ. 54 του ν. 4174/2013 είναι διαδικαστικές παραβάσεις που σημαίνει ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του φορολογούμενου κατά την τέλεση της παράβασης, προκύπτει ότι ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης προϋπόθεσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...– **Α.Φ.Μ.** και: α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, β) την επικύρωση της αριθμ. .../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

α) Η με αριθμό .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	9.039,99	46.627,39	43.043,21	43.043,21
	του συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		12.123,12	11.191,23	11.191,23
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			12.433,47	11.477,73	11.477,73
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης			932,55	860,86	860,86
Τέλος Επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		25.489,14	23.529,82	23.529,82
	για επιστροφή				

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **11.191,23 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες Χ 0,73% = 52,56 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	13.429,48 €	5.595,62€	5.882,11 €	11.477,73 €	11.477,73 €

Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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