



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 28/01/2021



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **183**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 Α. 1273/15.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμό .../30-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και β) της με αριθμό .../30-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου 51175 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 υπ' αριθμ. .../30-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.052,52 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.015,76 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.218,48 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.286,76 €**.

-Με την υπ' αριθμ. .../30-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, έτους 2014 επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ύψους 129,38 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 25,87 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 64,69 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 12,34 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **232,28 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από 30/07/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../17-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), σε λογαριασμούς που ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Αφού λήφθηκε υπόψη το με αριθ. πρωτ. .../24-07-2020 υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε, ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθ. πρωτ. .../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, η φορολογική αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ως ακολούθως:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	383.085,48 €	272.623,30 €	110.462,18	30.462,18	30.462,18 €

Σημειώνεται ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος και δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να τα ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των εν λόγω πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους συνδικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του ν. 5638/1932, της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../24-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη νόμιμος ο έλεγχος ως προς όλες τις πιστώσεις και ιδιαίτερα για τις καταθέσεις μικρής αξίας. Τα συνολικά ποσά που του καταλογίστηκαν προέρχονται από μεγάλο αριθμό καταθέσεων, οι οποίες, (με εξαίρεση δύο καταθέσεις 1003,00€ του πίνακα 7ii και 2.500,00 € του πίνακα 7 iii), δεν υπερβαίνουν τα 1000,00 €. Αρκετά από τα ελεγχόμενα ποσά είναι κάτω των 500,00 €, ή και κάτω των 100,00 €. (βλ. ΔΕΔ Αθ. 6385/2017 και 861/2019). Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν όρισε κάποιο εύλογο όριο πάνω από το οποίο θα ελέγχονταν οι λογαριασμοί του. Βάσει των οικονομικών του δεδομένων, ο προσφεύγων θεωρεί ότι το όριο αυτό ανέρχεται στα 1.500,00 €.
- 2) Ως προς την πίστωση με α/α 6 και REC ID: Η εν λόγω κατάθεση μετρητών ποσού 120.000,00 € στις 13-01-2014, στον υπ' αριθ. GR..... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ συνιστά επανακατάθεση από αναλήψεις ποσών που πραγματοποίησε ο ίδιος και συγκεκριμένα: α) 100.000,00 € στις 30/09/2013 από τον υπ' αριθ. ατομικό του λογαριασμό στην Millennium Bank και β) 20.000,00 € στις 13/01/2014 από τον υπ' αριθ. λογαριασμό στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ. Η φορολογική αρχή αποδέχτηκε ότι το ποσό των 20.000,00 € αφορά σε επανακατάθεση ενώ απέρριψε το ποσό των 100.000,00 €, με την αιτιολογία ότι, το εν λόγω ποσό είναι αρκετά υψηλό για να διατηρείται επί τρεις μήνες εκτός πιστωτικού ιδρύματος και επιπλέον η συμμετοχή του προσφεύγοντος σε μεγάλο αριθμό προθεσμιακών καταθέσεων αποδεικνύει την εμπιστοσύνη του στο τραπεζικό σύστημα. Η κρίση αυτή του ελέγχου βρίσκεται σε αντίθεση με την ΠΟΛ 1175/2017.

Ως προς την πίστωση με α/α 6 και REC ID, ύψους 120.000,00 €

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 της 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, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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 περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 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 το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι: «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 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:

«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. [...] 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 περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. [2238/1994](#) ή του ν. [4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.[...] 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.[...]».

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 ελλείψει 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, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση,

αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση ποσού 120.000,00 € στις 13/01/2014 στον υπ' αριθ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ, στον οποίο είναι συνδικαιούχος, αφορά σε επανακατάθεση και προέρχεται (κατά το ποσό των 100.000,00 €), από ανάληψη από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας Millennium στο έτος 2013.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αποδεικτικό έγγραφο (π.χ. το από 13-01-2014 γραμμάτιο είσπραξης), απ' όπου να προκύπτει χωρίς αμφισβήτηση, καταρχάς, ότι ο καταθέτης του ποσού των 120.000,00€ στις 13/01/2014 στον υπ' αριθ. GR.....3 λογαριασμό της Τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ με πέντε (5) συνδικαιούχους, είναι ο ίδιος. Περαιτέρω δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο (π.χ. το από 30/09/2013 γραμμάτιο πληρωμής), που να αποδεικνύει την ανάληψη, σε μετρητά, ποσού 100.000,00€ από τον υπ' αριθ. 15574735 λογαριασμό της Τράπεζας Millennium Bank, με μοναδικό δικαιούχο τον του με Α.Δ.Τ. ΑΚ και με ΑΦΜ (τέκνο του προσφεύγοντος). Πέραν τούτου, στο φωτοαντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθ. λογαριασμού της Τράπεζας Millennium που συνυποβάλλει ο προσφεύγων, ως αιτιολογία κίνησης αναφέρεται «ΕΝΑΡΞΗ ΠΚ», ήτοι έναρξη προθεσμιακής κατάθεσης και δεν προκύπτει ανάληψη μετρητών.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τις καταθέσεις ποσών έως και 1.500,00 €

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν δύναται να απαιτεί την πλήρη αιτιολόγηση εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου, όπως η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα». Εντούτοις, η πλήρης αιτιολόγηση των μικρών σχετικά ποσών, μπορεί να θεωρηθεί,

αντικειμενικώς και απολύτως, αδύνατη μόνον όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει, μετά από προσεκτική εξέταση, ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, το υποστατό των δυσχερειών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και, αφετέρου, η απουσία εναλλακτικών τρόπων απόδειξης. (βλ. ΔΕΕ C-622/16 Ρ έως C-624/16 Ρ).

Επειδή η έννοια των «σημαντικών» ή «μεγάλων» ποσών σχετίζεται αποκλειστικά με καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο τον φορολογούμενο ή με «ανώνυμες» καταθέσεις στις οποίες τεκμαίρεται ότι προέβη ο ίδιος ο ελεγχόμενος και που αρχικά οφείλει να τις αιτιολογήσει στην ελεγκτική αρχή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 30/07/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν, μεταξύ άλλων, σε λογαριασμούς, όπου ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος (πίνακας 7ii, σελ. 51-53 της έκθεσης), για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014 και οι ακόλουθες πιστώσεις ποσών κάτω των 1.500,00€:

α/α	Επωνυμία	Αριθ. Λογαριασμού	Πλήθος Δικ.	Ημερομ/νια		Αιτιολογία	Ποσό €
2	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	08/01/2014 11:01	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	57,00
8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ/ 017-017	.....	2	23/01/2014 00:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	Μεταφορά μέσω winbank	45,67
12	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	29/01/2014 08:23	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	306,00
14	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	31/01/2014 09:38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	323,41
16	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	03/02/2014 09:53	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	57,00
17	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	05/02/2014 09:02	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	11749	215,77
34	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	12/03/2014 10:50	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	844,20
45	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	29/04/2014 14:23	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	710,98
52	ΕΤΕ/ 011011	.....	2	16/05/2014 13:14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	60,00

53	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	16/05/2014 15:01	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	213,00
54	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	2	23/05/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	.....	306,00
55	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	29/05/2014 13:26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	597,88
59	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	13/06/2014 13:27	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	92,00
61	ΠΕΙΡΑΙΩΣ / 017-017	.....	2	26/06/2014 00:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ	.....	153,00
69	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	29/07/2014 10:46	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		210,00
74	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	26/08/2014 12:35	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	400,00
82	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	20/10/2014 14:23	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	775,00
84	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	10/11/2014 09:02	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	178,00
86	ΕΤΕ / 011-011	.....	2	14/11/2014 11:57	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.003,00

Επειδή, οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν, στην συντριπτική τους πλειοψηφία **επώνυμες πιστώσεις από τρίτους** και όχι καταθέσεις στις οποίες προέβη ο προσφεύγων, είτε «άγνωστης πηγής ή αιτίας» πιστώσεις οι οποίες να τεκμαίρεται ότι πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο. Επιπλέον, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. .../07-06-2020 υπόμνημα που υπέβαλε στη φορολογική αρχή προέβη στην αιτιολόγηση των εν λόγω πιστώσεων, υποστηρίζοντας ότι αφορούν συναλλαγές της ανώνυμης εταιρίας «.....» ΑΦΜ, της οποίας τυγχάνει Πρόεδρος του Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος. Κατά συνέπεια δεν τίθεται ζήτημα αδυναμίας δικαιολόγησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μη νόμιμα ο έλεγχος ζήτησε την αιτιολόγηση για όλες τις πιστώσεις και ιδιαίτερα για τις μικρής αξίας καταθέσεις, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου δια της υπ' αριθ./**30-07-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα κάποιος ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **24-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**,

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

Υπ' αριθμ. ...**30-07-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014– 31/12/2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.052,521
Πρόστιμο αρ. 58 Ν. 4174/2013	3.015,76
Εισφορά αλληλεγγύης	1.218,48
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.286,76 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ./**30-07-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014

Έτος 2014	
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	12.938,26
Τέλη Χαρτοσήμου	129,38
ΟΓΑ Χαρτοσήμου (20%)	25,87
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου	64,69
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 στην εισφορά ΟΓΑ	12,34
ΣΥΝΟΛΟ	232,28 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.