



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **30-05-2022**

Αριθμός απόφασης: **1374**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της αριθμ./30.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου

άρθρου 58^Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής
του του με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη
και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων
λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. /30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο
άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 ύψους 1.288,39 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων
συνολικής αξίας συναλλαγής 51.535,65 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.576,78 € .

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

Από την παραπάνω έρευνα προέκυψαν τα ακόλουθα για τον ελεγχόμενο:

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

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

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

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ.

....., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

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

Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για την περίοδο **17/10-31/12/2015** προέκυψαν τα κάτωθι:

- Δέκα (10) πιστώσεις συνολικού ποσού 54.112,43€, οι οποίες προέρχονται από καταθέσεις πελατών του ελεγχόμενου. Προέρχονται δηλαδή από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Συγκεντρωτικά από το άνοιγμα των τραπεζικών λογ/σμων του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι ποσό 54.112,43€ προέρχεται από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Στους λογαριασμούς που έγιναν οι παραπάνω πιστώσεις:

ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....
ALPHA	GR.....
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....
ALPHA	GR.....

ο ελεγχόμενος είναι ο μοναδικός δικαιούχος

Οι εισπράξεις του ελεγχόμενου από την επιχειρηματική του δραστηριότητα το χρονικό διάστημα 17/10-31/12/2015 αναλύονται στον κάτωθι πίνακα:

Χρήση	2015
Ακαθάριστα έσοδα	0,00€
ΦΠΑ	0,00€
Συνολική αξία εισπράξεων	0,00€

Από τα παραπάνω εκτεθέντα διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, την οποία ο έλεγχος θεωρεί μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 φορολογικά στοιχεία εσόδων. Οι παραπάνω πιστώσεις χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 54.112,43€ για το χρονικό διάστημα 17/10-31/12/2015, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 21 § 4 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013.

Η ανωτέρω προσδιορισθείσα διαφορά, αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα:

Χρήση	2015
Εισπράξεις ελεγχόμενου	0,00€
Έσοδα τραπεζικού συστήματος	54.112,43€
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη από επαγγελματική δραστηριότητα	54.112,43 €

Η αποφορολόγηση των αποκρυσβέντων εσόδων αναλύεται στον κάτωθι πίνακα:

	17/10- 31/12/2015
Αποκρυσβείσες εισπράξεις	54.112,43 €
Συντελεστή ΦΠΑ	5%
Ακαθάριστα έσοδα	51.535,65 €
ΦΠΑ	2.576,78 €

Διαπιστώθηκε **η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από 17/10/2015 ως 31/12/2015** για έσοδα από υπηρεσίες ενοικίασης δωματίων που παρασχέθηκαν **την χρήση 2015** συνολικής αξίας 51.535,65€, κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των άρθρων 12 & 13 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 5, 8 9, & 11 του ιδίου νόμου.

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, ήτοι το πενήντα τοις εκατό (50%) επί του Φ.Π.Α. που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα στοιχεία. Συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο 1.288,39€ (ΦΠΑ 2.576,78€*50%).

Ως εκ τούτου εκδόθηκε η/30.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

1. Τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που προέκυψαν κατά τον έλεγχο από απόκρυψη εισοδήματος από ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ύψους € 124.259,20, συνιστούν περιουσία που περιήλθε στη μητέρα του, (Α.Φ.Μ. /Δ.Ο.Υ.), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αδελφού της, ο οποίος απεβίωσε στην αλλοδαπή, την

26^η.09.2012. Τα ποσά αυτά εισέπραξε ο προσφεύγων αντ' αυτής και για λογαριασμό της δυνάμει του υπ' αριθμ./08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου με ειδική εντολή, έχοντας χορηγήσει τον αριθμό προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για την εξυπηρέτηση της μητέρας του και σε εκτέλεση της εντολής της ως εντολοδόχος της.

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

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «...Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα,

(μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα 18 από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές – κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους

ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κτλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει

υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη 20 απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη

αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)... Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν.4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d’Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό

το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου... Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο...(Α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν.4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αντικείμενο του ελέγχου ήταν οι πρωτογενείς καταθέσεις

στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για τις οποίες του ζητήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης κάθε μιας χωριστά, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν του φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που προέκυψαν κατά τον έλεγχο από απόκρυψη εισοδήματος από ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ύψους € 124.259,20, συνιστούν περιουσία που περιήλθε στη μητέρα του, (Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο του αδελφού της, ο οποίος απεβίωσε στην αλλοδαπή, την 26^η.09.2012. Τα ποσά αυτά εισέπραξε ο προσφεύγων αντ' αυτής και για λογαριασμό της δυνάμει του υπ' αριθμ./08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου με ειδική εντολή, έχοντας χορηγήσει τον αριθμό προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για την εξυπηρέτηση της μητέρας του και σε εκτέλεση της εντολής της ως εντολοδόχος της. Καταθέτης των ποσών αυτών ήταν ο, σύζυγος της, κόρης της δεύτερης κληρονόμου του θανόντος,

Συγκεκριμένα, πρόκειται για καταθέσεις συνολικού ποσού €124.259,20 κατά το έτος 2015 οι οποίες αναλυτικά είναι οι κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝ. ΚΑΤΑΘΕΤΗ	ΠΟΣΟ
576	25.08.2015		13.269,79
610	27.08.2015	-//-	13.312,71
638	02.09.2015	-//-	3.945,37
667	11.09.2015	-//-	11.282,57
678	15.09.2015	-//-	11.267,06
708	18.09.2015	-//-	11.260,15
722	21.09.2015	-//-	8.700,00
731	22.09.2015	-//-	11.443,58
756	28.09.2015	-//-	6.620,12
862	19.10.2015	-//-	5.316,00
920	04.11.2015	-//-	5.475,18
952	16.11.2015	-//-	8.310,25
1032	21.12.2015	-//-	9.395,97
1065	29.12.2015	-//-	4.660,45
ΣΥΝΟΛΟ			124.259,20

Για την απόδειξη του παραπάνω ισχυρισμού ο προσφεύγων προσκόμισε:

- Το υπ' αριθμ./08.10.2015 Δικαστικό πληρεξούσιο με ειδική εντολή του Συμβολαιογράφου, καθώς και τη μετάφραση αυτού από τη Δικηγόρο Αθηνών
- Το από 06.01.2014 υπογεγραμμένο ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού και εκχώρησης κληρονομαίου ποσοστού και παραχώρησης κληρονομικής μερίδας μεταξύ των δύο κληρονόμων του θανόντος και καθώς και τη μετάφραση του υπογεγραμμένου κειμένου από το Δικηγόρο
- Το από 26.02.2015 έγγραφο παροχής πληρεξουσιότητας ενώπιον του Ανωτάτου Δικαστηρίου, συνταχθέν από τον πληρεξούσιο Δικηγόρο, με το οποίο η μητέρα του προσφεύγοντα εξουσιοδότησε τη να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες αντ' αυτής και για λογαριασμό της για την ολοκλήρωση της διαδικασίας αναφορικά με την κληρονομία του αποβιώσαντος αδελφού της καθώς και την ακριβή μετάφραση αυτού.
- Την υπ' αριθμ./2013 Διάταξη έκδοσης κληρονομητρίου της Ειρηνοδίκη, εκδοθείσα κατά την εκουσία δικαιοδοσία .
- Το έντυπο προς τη Βασιλική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων & Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο συνέταξε η στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω πληρεξουσιότητάς της, στο οποίο καταγράφεται αναλυτικά το είδος και το σύνολο των καταλειπόμενων περιουσιακών στοιχείων του θανόντος, καθώς και την ακριβή μετάφρασή του.

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

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

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε ικανοποιητικά στοιχεία, προκειμένου να διερευνηθεί αν το ποσό της επίμαχων πιστώσεων προέρχεται από χρήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, οι ισχυρισμοί του

απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. Περαιτέρω, η πλειονότητα των επίμαχων καταθέσεων που κατά τον προσφεύγοντα προέρχονται από την εξυπηρέτηση θέματος που αφορά κληρονομιά της μητέρας του, είχαν ήδη συντελεστεί πριν τη σύνταξη του αριθμ...../08.10.2015 συμβολαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α, ν.4174/2013: **«Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας : Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1.....2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.....»**.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» ορίζεται ότι : *«.....Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 58Α ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του άρθρου 58 για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.....»*

Επειδή, στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ για τη μη υποβολή της δήλωσης (πρόστιμο 100, 250 ή 500 ευρώ, ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων, τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία,

αντίστοιχα). Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 § 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2. Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1252/2015. (*Ανάλυση –ερμηνεία κυρώσεων Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Δ. Σταματόπουλου, Εκδόσεις Forin Αθήνα 2018, σελ. 348*).

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

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

Με την παράγραφο 7 τέθηκε ένας ακόμα, ειδικός αυτή τη φορά, κανόνας αποτροπής της σώρευσης των προστίμων, προκειμένου να διευκρινισθεί το πεδίο εφαρμογής των προστίμων που επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου. (*Η παράγραφος 7 του άρθρου 62 προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 17.10.2015*). Με τη διάταξη αυτή ορίζεται σαφώς σε ποιες περιπτώσεις επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 54, 58, 58Α και 59 του ΚΦΔ, καθώς και σε ποιες περιπτώσεις δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58.

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

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

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

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 58Α§5 Ν. 4174/2013, όπως τέθηκε και ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 51 ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα με την παρ. 3 του ιδίου άρθρου και νόμου ισχύει από 25-7-2016: «5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 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 πενταετίας».

Η παράγραφος αυτή είχε προστεθεί με το άρθρο 21 της ΠΝΠ που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ Α 182/24-12-2015 (έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 24 της ίδιας πράξης, από τη δημοσίευση αυτής στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 24-12-2015), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4366/2016 -ΦΕΚ Α 18 - 15.02.2016) και είχε ως εξής: «5. Στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1,3 ή 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη φορολογική περίοδο 17-10-2015/31-12-2015 επιβλήθηκε με την αριθμ./30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου πρόστιμο της §1 του άρθρου 58^Α ν.4174/2013 ύψους 1.288,39€. Λαμβάνοντας όμως υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις, η φορολογική αρχή έπρεπε να αφαιρέσει από το πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 ύψους 2.717,24€, (που επέβαλε με την αριθμ./30-12-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015) το ως άνω πρόστιμο της παρ. 1 αρθρ. 58^Α ν. 4174/2013 ύψους 1.288,39€ και να επιβάλλει επί της προσβαλλόμενης, με την παρούσα προσφυγή, πράξης πρόστιμο της §2 του άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 ύψους 1.428,85€, ισχυρισμός που έγινε αποδεκτός με την αριθμ. 1371/30-5-2022 απόφαση της υπηρεσίας μας, η οποία εκδόθηκε επί της 3627/28-1-2022 ενδικοφανούς προσφυγής.

Περαιτέρω, αναφορικά με την αριθμ./30-12-2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου πρόστιμο της §1 του άρθρου 58^Α ν.4174/2013 δεν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις περιορισμός του επιβληθέντος προστίμου και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε ΑΦΜ και ειδικότερα την επικύρωση της με αριθμ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η με αριθμό/30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	1.288,39€	1.288,39€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

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.