



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 21-09-2016

Αριθμός απόφασης:3178

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Την από 26-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά:

1. Της υπ'αριθμ. /28-3-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, με την οποία και επιβλήθηκε, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005 (οικ. έτος 2006), διαφορά κύριου φόρου ύψους 19.939,74 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου) ύψους 23.927,69 ευρώ και, συνολικά, 43.867,43 ευρώ
2. Της υπ'αριθμ. /28-3-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του αυτού Προϊσταμένου, με την οποία και επιβλήθηκε, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006 (οικ. έτος 2007,) διαφορά κύριου φόρου ύψους 15.364,89 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου) ύψους 18.437,87 ευρώ και, συνολικά, 33.802,76 ευρώ,
3. της υπ'αριθμ. /28-3-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του αυτού Προϊσταμένου, με την οποία και επιβλήθηκε, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 (οικ. έτος 2008), κύριος φόρος ύψους 29.660,29 ευρώ πλέον αχρεωστήτως επιστραφής φόρος 497,81 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου) ύψους 36.189,72 ευρώ και, συνολικά, 66.347,82 ευρώ.
4. Τις παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από σχετική **Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος**.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-4-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 29-03-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) βάσει της συνταχθείσας από 28/03/2016 **Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Φ.Ε. (Φόρου Εισοδήματος)**, όπου διαπιστώθηκαν διαφορές φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτές προκύπτουν από τον πίνακα που ακολουθεί:

Διαχειριστική Περίοδος	Ακοκρυβέντα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα (Ζ' πηγής)
01-01/31-12-2005	59.170,05€
01-01/31-12-2006	39.755,93€
01-01/31-12-2007	87.291,71€

Οι διαφορές προέκυψαν αρχικά, κατόπιν ελέγχου Κ.Β.Σ. που διενεργήθηκε από το 17^ο τμήμα Ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. (και τους ορισμένους από αυτό υπαλλήλους) το οποίο διαπίστωσε μετά από έλεγχο και διασταύρωση εκδοθέντων στοιχείων - τραπεζικών καταθέσεων ότι η προσφεύγουσα απέκρυψε εισοδήματα μη εκδίδοντας αποδείξεις για τις εισπραχθείσες αμοιβές της από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος, στην συνέχεια των οποίων και του με αρ./15-11-2011 δελτίου πληροφοριών που εκδόθηκε, απεστάλει στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών η συνταχθείσα από 09.11.2011 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής. **Από την Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών καταλογίστηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. με τις με αρ./2-11-2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. χρήσης 2005, με αρ./-11-2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. χρήσης 2006 , με αρ./2-11-2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, με αρ./2-11-2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, με αρ./2-11-2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. χρήσης 2009** εν συνεχεία δε, ακολούθησε ο υπό κρίση έλεγχος ως προς την φορολογία εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις χρήσεις 2005-2007. Για τις Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. που αφορούν τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2005-2005 έχουν ασκηθεί προσφυγές.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ισχυρίζεται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2005 και 2006.
- Ισχυρίζεται την παρά τον νόμο διενέργεια σε βάρος της Προσωρινού αντί μοναδικά τακτικού ελέγχου.
- Ισχυρίζεται ότι διενεργήθηκε παρά τον νόμο άρση του τραπεζικού της απορρήτου και της άντλησης των ενδίκων, σε βάρος της, τραπεζικών στοιχείων.
- Ισχυρίζεται της δια της εφαρμογής του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, αντίθετης των ενδίκων καταλογισμών στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και μη αναδρομικότητας του φόρου.
- Ισχυρίζεται ότι έγινε παραβίαση των κανόνων περί εφαρμογής των λεγομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου και αντισυνταγματικότητας της αναδρομικής εφαρμογής τους.
- Ισχυρίζεται ότι έγινε παραβίαση των ρητών διατάξεων περί φορολόγησης του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επί των λόγων

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με τις παρ. 4 & 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : «Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. ... Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους . Σύμφωνα με την παρ. 9 αυτής «9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.».

Ακόμα από την με αρ. Αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. 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....**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 χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. **Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της....**8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα....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.

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 επί προδικαστικών ερωτημάτων «B) 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 (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο

κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 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., ΣτΕ 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) – 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 – Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας – 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.... (Ε) Η προστεθείσα με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#) 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 αναγκαιών, **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...**»

Η προσφεύγουσα ενώ ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, ωστόσο κατόπιν των με αρ./24-1-2011 και/23-5-2011 κλήσεων για ακρόαση του Σ.Δ.Ο.Ε. καθώς και του με αρ./26-11-2015 σημειώματος διαπιστώσεων της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών που της κοινοποιήθηκε την 4-12-2015 για δικαιολόγηση **συγκεκριμένων ποσών** δεν προσκόμισε στοιχεία για να στοιχειοθετήσει τον ισχυρισμό της αυτό, παρά αναφέρει ότι υπάρχει αιτιολογία για μία εκάστη κατάθεση την οποία **θα εκθέσει**. Ο έλεγχος αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που ετέθησαν στη διάθεσή του και ελλήψει **άλλης συγκεκριμένης και αρκούντως τεκμηριωμένης πηγής ή αιτίας, νομίμως έκρινε ότι 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 και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων και σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. 884/2016 Σ.τ.Ε. που ρητά αναφέρει η σχετική εντολή ελέγχου, προσδιόρισε για την ελεγχόμενη νόμιμα και επ' ακριβώς το εισόδημα του αρθ. 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 προς φορολόγηση.

Εν συνεχεία, ενώπιον της Υπηρεσίας μας ουδέν συγκεκριμένο στοιχείο που να δικαιολογεί πηγή κατάθεσης προσκομίστηκε με αποτέλεσμα αόριστος και εξ' αυτού αβάσιμος να προκύπτει ο προβαλλόμενος λόγος.

Επειδή η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τις χρήσεις 2005 – 2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση), συνεπώς, για την διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής απαιτείται η ύπαρξη νέων – συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία

εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.2753/1999. Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

....Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).

III. Ενόψει των ανωτέρω, προσήκει η απάντηση ότι, κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39, παρ. 3 του Ν.1642/1986, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ' ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις περί απόκρυψης από την προσφεύγουσα φορολογητέας ύλης, εν προκειμένω στην χρήση 2005: 59.170,05€, στην χρήση 2006: 39.755,93€ και στην χρήση 2007: 87.291,71€, η οποία έγινε γνωστή στον προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών μεταγενέστερα της συνταχθείσας από την προσφεύγουσα περαίωσης των χρήσεων 2005, 2006 και 2007 με την υποβολής της εκάστοτε δήλωσης και εξόφληση του εκκαθαριστικού και προέκυψε από την από 09.11.2011 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής (δηλαδή τρίτης αρχής και όχι κατόπιν αιτήσεως της ελέγχουσας Δ.Ο.Υ, αλλά στην συνέχεια της αρ. πρωτ...../09-09-2010 καταγγελίας) η οποία κοινοποιήθηκε στην Δ' Δ.Ο.Υ. με το με αρ./15-11-2011 δελτίο πληροφοριών. Επειδή τα στοιχεία των επίμαχων τραπεζικών καταθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνονται στα απαραίτητα προς έλεγχο στοιχεία διότι η προσφεύγουσα ως ελεύθερη επαγγελματίας (ατομική επιχείρηση) τηρούσε απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας) και ως αποτέλεσμα αυτού, ο έλεγχος ακόμα και των επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών να μην συμπεριλαμβάνεται στις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις γενικές διατάξεις (ούτε βεβαίως με την περαιωτική διαδικασία), **συνεπώς τα στοιχεία αυτά συνιστούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 επί τη βάσει των οποίων δύναται διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή ενώ αποδεικνύουν ότι οι δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τις χρήσεις αυτές ήταν ανακριβείς καθώς απέκρυψε εισόδημα εξ' ελευθερίων επαγγελματιών.**

Κατά συνέπεια κρίνεται ως νόμιμος ο έλεγχος με βάση τα επίμαχα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων αυτών, **καθώς έχουν τις νόμιμες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής

και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου** (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007, το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν την 31-12-2016, την 31-12-2017 και την 31-12-2018 αντίστοιχα, αλυσιτελώς επικαλείται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τις χρήσεις αυτές.

Περαιτέρω, αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων αποτελεί η από 28-3-2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος την Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών η οποία αφορά τον (επανέλεγχο με τις διατάξεις του ν.2238/1994) μερικό πλέον καθώς αφορά ένα φορολογικό αντικείμενο- έλεγχο φορολογίας εισοδήματος- που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 34 του ν.4174/2013 και όχι προληπτικό ή προσωρινό άλλο έλεγχο, που προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Ακόμα αλυσιτελώς επικαλείται η προσφεύγουσα την εφαρμογή της μεθοδολογίας των εμμέσων τεχνικών, **διότι εν προκειμένω ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε στα πλαίσια εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά όπως εσφαλμένα επικαλείται η προσφεύγουσα**, αλλά από το Σ.Δ.Ο.Ε. κατά τη διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 και της περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν.3296/2004. Τα αποτελέσματα του υπό κρίση ελέγχου δεν προσδιορίστηκαν μέσω της εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 27 του ν. 4174/2013 και 67B του ν.2238/94. Περαιτέρω, τα στοιχεία που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης δεν απαγορεύεται να είναι διαπιστώσεις τρίτης φορολογικής αρχής (εν προκειμένω του Σ.Δ.Ο.Ε.) ως προς τις υποχρεώσεις και τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προέκυψαν από την από 09.11.2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής. Ακόμα, με βάσει τις διαπιστώσεις αυτές, ως ελέγχη, εφόσον από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται

ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και απόκρυψη από αυτήν εισοδήματος, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000). Κατά συνέπεια νομίμως η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό εκτιμώντας το σύνολο των δεδομένων.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ως ορθή και επικυρώνεται η κρίση του ελέγχου ως προς τα τηρούμενα βιβλία, «ανακριβή», για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007 λόγω της διαπιστωθείσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης σε μεγάλη έκταση και πολλαπλάσια των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, κατ' εφαρμογή των διαταξεων του άρθρου 30 παρ. 4,7,9 του Κ.Β.Σ. και τα στοιχεία που αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Λόγω της κρίσης αυτής προβλέπεται προσδιορισμός των καθαρών αμοιβών (κερδών) λογιστικά και εξωλογιστικά-τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 3 και 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2 του ν2238/94, εφαρμόζοντας στις βάσει της παρούσης προσδιορισθείσες αμοιβές, τον Λογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους (που είναι μεγαλύτερος από τον προσαυξημένο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους των πινάκων του Υπ Οικονομικών, 50% (Δικηγόρος)+(50%*40%)=70%) περιοριζόμενο στο 75%, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν.2238/94 δεν μπορεί να υπερβεί το 75%.

Ο προσδιορισμός ανά διαχειριστική περίοδο έχει ως εξής:

Οικ. έτος 2006 (χρήση 1/1/2005-31/12/2005)

Προσδιορισμός ακαθαρίστων αμοιβών

Ακαθάριστες Αμοιβές παρούσης	Οικ. Έτος 2006 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2006 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	11.791,41	11.791,41
Πλέον Αποκρυβείσα αξία	59.170,05	59.170,05
Σύνολο	70.961,46	70.961,46
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του	76.638,38	76.638,38

ΠΑ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		
---	--	--

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η χρήση 2005 έχει περαιωθεί και πρόκειται περί επανελέγχου.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2006 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2006 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	11.791,41	11.791,41
Πλέον Αποκρυσείσα αξία	59.170,05	59.170,05
Σύνολο	70.961,46	70.961,46
Κέρδη προηγ. ελέγχου	7.629,44	7.629,44
Πλέον διαφορές παρόντος ελέγχου και απόκρυψη εσόδων	59.170,05	59.170,05
Λογιστικά κέρδη παρόντος ελέγχου :	66.799,49	66.799,49
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους :	94,13%	94,13%

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2006 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2006 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές	76.638,38	76.638,38
Σ.Κ.Κ.	75%	75%
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)	57.478,78	57.478,78

Οικ. έτος 2007 (χρήση 1/1/2006-31/12/2006)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

Ακαθάριστες Αμοιβές παρούσης	Οικ. Έτος 2007 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2007 (παρούσης)
------------------------------	-----------------------------	------------------------------

Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	20.032,04	20.032,04
Πλέον Αποκρυβείσα αξία	39.755,93	39.755,93
Σύνολο	59.787,97	59.787,97
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.	64.571,01	64.571,01

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η χρήση 2006 έχει περαιωθεί και πρόκειται περί επανελέγχου.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2007 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2007 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	20.032,04	20.032,04
Πλέον Αποκρυβείσα αξία	39.755,93	39.755,93
Σύνολο	59.787,97	59.787,97
Κέρδη προηγ. ελέγχου	10.016,02	10.016,02
Πλέον διαφορές παρόντος ελέγχου και απόκρυψη εσόδων	39.755,93	39.755,93
Λογιστικά κέρδη παρόντος ελέγχου :	49.771,95	49.771,95
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους :	83,25%	83,25%

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2007 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2007
-------------------------------	--------------------------	----------------

		(παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές	64.571,01	64.571,01
Σ.Κ.Κ.	75%	75%
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)	48.428,26	48.428,26

Οικ. έτος 2008 (χρήση 1/1/2007-31/12/2007)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

Ακαθάριστες Αμοιβές παρούσης	Οικ. Έτος 2008 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2008 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	16.835,60	16.835,60
Πλέον Αποκρυβείσα αξία	87.291,71	87.291,71
Σύνολο	104.127,31	104.127,31
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.	112.457,49	112.457,49

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η χρήση 2007 έχει περαιωθεί και πρόκειται περί επανελέγχου.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2008 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2008 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	16.835,60	16.835,60
Πλέον Αποκρυβείσα αξία	87.291,71	87.291,71

Σύνολο	104.127,31	104.127,31
Κέρδη προηγ. ελέγχου	8.417,80	8.417,80
Πλέον διαφορές παρόντος ελέγχου και απόκρυψη εσόδων	87.291,71	87.291,71
Λογιστικά κέρδη παρόντος ελέγχου :	95.709,51	95.709,51
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους :	91,92%	91,92%

➤ **Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2008 (ελέγχου)	Οικ. Έτος 2008 (παρούσης)
Ακαθάριστες Αμοιβές	112.457,49	112.457,49
Σ.Κ.Κ.	75%	75%
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)	84.343,12	84.343,12

Ως προς την λήψη και επεξεργασία των στοιχείων των τραπεζικών καταθέσεων από το Σ.Δ.Ο.Ε., ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο με το με αρ./25-1-2011 εμπιστευτικό έγγραφο ζήτησε από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών στο πλαίσιο συγκεκριμένου ελέγχου που διενεργούσε η Υπηρεσία αυτή με την με αρ./23-5-11 εντολή (βλ. σελ 3 έκθεσης ελέγχου), με βάση τις αρμοδιότητές της, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 30 του ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253^{Α'}) και της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 2 του ΠΔ 85/25-5-2005 (ΦΕΚ 122^Α), να τους γνωρίσουν το περιεχόμενο των κινήσεων των κάθε είδους τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 30 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ήδη ΣΔΟΕ) έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, **μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου**, υποχρεούμενοι όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (Ν. 2683/1999, ΦΕΚ 19 Α').

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 8 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ήδη ΣΔΟΕ) συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διυπηρεσιακά όργανα.

Επειδή η φορολογική διοίκηση και η Υπηρεσία μας δεν έχει αρμοδιότητα να κρίνει τη συνταγματικότητα των διατάξεων νόμων αλλά, βάσει της αρχής της νομιμότητας, εφαρμόζει τις κείμενες διατάξεις όπως ισχύουν στην Ελληνική νομοθεσία και ερμηνεύονται από τις Διαταγές και ερμηνευτικές εγκύκλιους του Υπ. Οικονομικών.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 26-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της στο σύνολό της.

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

Φορολογία Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής	57.478,78	57.478,78
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής	24.113,50	24.113,50
Μείον εκπτώσεις του άρθρου 8 του ν.2238/1994	2.780,96	2.780,96
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	78.811,32	78.811,32
Διαφορά φόρου	19.939,74	19.939,74
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	23.927,69	23.927,69
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.8967,43	43.8967,43

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής	48.428,26	48.428,26
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής	24.786,00	24.786,00

Μείον εκπτώσεις του άρθρου 8 του ν.2238/1994	3.350,60	3.350,60
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	69.863,66	69.863,66
Διαφορά φόρου	15.364,89	15.364,89
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	18.437,87	18.437,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.802,76	33.802,76

Οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής	84.343,12	84.343,12
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής	25.528,00	25.528,00
Μείον εκπτώσεις του άρθρου 8 του ν.2238/1994	2.648,50	2.648,50
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	107.222,62	107.222,62
Διαφορά φόρου	30.158,10	30.158,10
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	36.189,72	36.189,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	66.347,82	66.347,82

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).