



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-3-2019

Αριθμός απόφασης: 857

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2012	8.111,50€
2		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2013	5.403,46€
3		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2014	243.006,49€
4		5-10-2018	17-10-2018	Κ.Ν.Τ.Χ.	2012	638,61€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 5-10-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.497,54€, πλέον πρόσθετου φόρου βάσει ευνοϊκότερης κύρωσης ποσού 3.204,09€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 735,80€, πλέον πρόσθετης εισφοράς αλληλεγγύης βάσει ευνοϊκότερης κύρωσης ποσού 674,07€, ήτοι συνολικό ποσό 8.111,50€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.886,00€ (2.850,34€ + 35,66€), πλέον πρόσθετου φόρου βάσει ευνοϊκότερης κύρωσης ποσού 2.517,46€, ήτοι συνολικό ποσό 5.403,46€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2014) προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 133.179,07€, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 66.589,54€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 43.237,87€, ήτοι συνολικό ποσό 243.006,49€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 χρήσης 2012 προσδιορίστηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου ποσού 277,74€ πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. ποσού 55,55€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 305,32€, ήτοι συνολικό ποσό 638,61€

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου στα εισοδήματα της προσφεύγουσας, οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014, κατόπιν της με αριθ./...../2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκε βάσει της από 5-10-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 25-7-2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα.

Τέλος ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη

- τις σχετικές διατάξεις των οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014.
- τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας
- τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας
- το με αριθ. πρωτ./2018 απαντητικό υπόμνημα της προσφεύγουσας

προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, της από 5-10-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της από 5-10-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ..

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

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.
2. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 11^{ου} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.).
3. Τυπικοί λόγοι ακυρότητας της με αριθ./2018 προσβαλλόμενης πράξης, λόγω μη αναγραφής ή επίκλησης της φορολογίας χαρτοσήμου στην ανωτέρω εντολή ελέγχου.
4. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας περί εφαρμογής μεθοδολογίας έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρά το Νόμο και τις κείμενες διατάξεις και συναφείς με αυτές εγκυκλίου.
5. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ.1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Συντ.).
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις των οικονομικών ετών 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, οι οποίες ουδέποτε κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα και φέρουν ημερομηνία θεώρησης την 5-10-2018, ήτοι σε χρόνο που έχουν παραγραφεί οι σχετικές απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου, είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες.
7. Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί αναρμοδίως κατά χρόνο μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 προθεσμίας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΠΑΡ.4 ΤΟΥ Ν.4172/2013

- ΟΙΚ. ΕΤΗ 2013 & 2014

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: *«Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:*

Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: *«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α ` έως Ζ ` της παρ. 2 του άρθρου 4.*

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: *«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:*

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α ' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « 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.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει

σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ...

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. ...

7. ...

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. ...

10. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να

φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, 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.

- ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2014

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,*
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,*
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και*
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ισχύει 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.».

- ΟΙΚ. ΕΤΗ 2013 & 2014 ΚΑΙ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2014

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «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.».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται 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. ...

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών

μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. 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.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014, από την επεξεργασία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας προέκυψαν οι κάτωθι πιστώσεις,

Χρήση	Αριθμ. εγγραφών	Ποσά σε λογ/μούς με ΑΦΜ	Σύνολο
2012	23	3.371.651,78	3.371.651,78
2013	20	2.813.831,65	2.813.831,65
2014	11	289.126,00	289.126,00
Σύνολο	54	6.474.609,43	6.474.609,43

για τις οποίες ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να αιτιολογήσει την προέλευσή τους. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου υποβάλλοντας τα κάτωθι απαντητικά υπομνήματα:

- Το με αριθ./2018 αρχικό υπόμνημα
- Το με αριθ./2018 2^ο υπόμνημα
- Το με αριθ./2018 3^ο υπόμνημα
- Το με αριθ./2018 4^ο υπόμνημα
- Το με αριθ./2018 5^ο υπόμνημα

Μετά την επεξεργασία των ανωτέρω απαντητικών υπομνημάτων ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη πιστώσεων οι οποίες συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα:

Α) ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ-.....

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014, διαπιστώθηκαν πιστώσεις προερχόμενες από την-....., οι οποίες αναλύονται ανά οικονομικό/φορολογικό έτος ως εξής:

- Οικ. έτος 2013 (χρήση 2012): 22.500,00€
- Οικ. έτος 2014 (χρήση 2013): 8.100,00€
- Φορ. έτος 2014 (χρήση 2014): 7.050,00€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν επιστροφή δανείου, που είχε χορηγήσει στην-..... την 22-4-2009.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ./2009 επιταγή της τράπεζας EFG EUROBANK προκύπτει ότι το ύψος του δανείου που χορήγησε η προσφεύγουσα στην
.....-..... ανέρχεται σε ποσό 100.000,00€ (αρ. λογ/μού).

Επειδή, στην επικαλούμενη από 7-8-2018 Υπεύθυνη Δήλωση του αρ. 8 του Ν. 1599/1986 της
.....-..... αναφέρεται ότι της δόθηκε από την προσφεύγουσα άτοκο δάνειο ύψους 100.000,00€, διότι αντιμετώπιζε μεγάλες οικονομικές δυσκολίες,

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ./2018 σημείωμα απολογημένων απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι: «... Επίσης η κ.-..... σύμφωνα με την υπ. αρ. πρωτ./2018 Υπεύθυνη Δήλωσή της δηλώνει πως το ποσό των 100.000,00€ που έχει δηλωθεί στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, αφορά επισκευαστικό δάνειο, ενυπόθηκο που έλαβε από το κεντρικό κατάστημα της Εθνικής».

Επειδή η προσφεύγουσα δεν δήλωσε όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 και την περ. δ' του άρθρου 32 του ν.4172/2013 να δηλώσει στη φορολογική της δήλωση κατά το έτος που χορήγησε το δάνειο προκειμένου να διαπιστώσει η φορολογική αρχή αν είχε τη δυνατότητα παροχής αυτού βάσει του άρθρου 19 του ν.2238/1994 και του άρθρου 34 του ν.4172/2013 και επιπλέον ούτε η δανειζόμενη έχει δηλώσει το ποσό που πήρε ως δάνειο ή τα ποσά που επέστρεψε στην προσφεύγουσα βάσει του άρθρου 17 του ν.2238/1994 και του άρθρου 32 του ν.4172/2013.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 7-8-2018 Υπεύθυνη Δήλωση του αρ. 8 του Ν. 1599/1986 της-..... δεν καταρτίστηκε δανειακή σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της-.....

Εξάλλου δεν είναι επαρκές στοιχείο των επικαλούμενων διευκολύνσεων οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις, κυρίως διότι σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2238/1994 και το άρθρο 34 του ν.4172/2013, τα δάνεια αποδεικνύονται μόνο με έγγραφα.

Ως εκ τούτου οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος της προσαύξηση περιουσίας, ήτοι ποσού 22.500,00 ευρώ για το οικ. έτος 2013, 8.100,00€ για το οικ. έτος 2014 και 7.050,00€ για το φορ. έτος 2014 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2014 και του φορολογικού έτους 2014, διαπιστώθηκαν πιστώσεις προερχόμενες από την , οι οποίες αναλύονται ανά οικονομικό/φορολογικό έτος ως εξής:

- Οικ. έτος 2014 (χρήση 2013): 3.000,00€
- Φορ. έτος 2014 (χρήση 2014): 7.000,00€

Επειδή, σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 17 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «δ) *Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.*».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 19 «Διαφορά εισοδήματος και Υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «ε) *Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.*».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «δ) *Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.*».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και Υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «ε) *Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 8-9-2011 προσκομισθείσα σύμβαση δανείου αξίας 150.000,00€ μεταξύ της προσφεύγουσας και της , δεν προσκομίστηκε για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και επιπλέον το αναγραφόμενο ΑΦΜ «.....» δεν ανήκει στην , αλλά σε έτερο φυσικό πρόσωπο.

Ως εκ τούτου οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος της προσαύξηση περιουσίας, ήτοι ποσού 3.000,00 ευρώ για το οικ. έτος 2014 και 7.000,00€ για το φορ. έτος 2014 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Γ) ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ «.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, προκειμένου η Διοίκηση να καταλογίζει παραβάσεις και φόρους, επιβάλλεται να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013 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 των πράξεων. Η καταγγελία εν προκειμένω αποτελεί στοιχείο προς διερεύνηση και όχι απόδειξη των υπό κρίση παραβάσεων.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με την από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2014 αναφέρεται ότι: «*Δεδομένου ότι η «.....» τέθηκε σε κατάσταση Διάλυσης λόγω Ολοκλήρωσης Εκούσιας Εκκαθάρισης στις 15/02/2014 σύμφωνα με τα στοιχεία του εφόρου εταιρειών της Κύπρου το ποσό των 1.278.825,80 € αντιμετωπίζεται από τον έλεγχο ως διανομή κερδών στην μέτοχο της «.....» ΒΑΣΙΛΙΚΗ με το άρθρο 36 παρ. 1 και η παρακράτηση φόρου γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4172/2013. Τα παραπάνω τεκμηριώνονται και από τις προσωρινές δηλώσεις εκκαθάρισης της κυπριακής εταιρείας για την περίοδο 1/1/2012 μέχρι 31/05/2013, που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, και από τις οποίες προκύπτει ότι το ανωτέρω ποσό αποδόθηκε στη μέτοχο*».

Επειδή η φορολογική αρχή έκρινε ανατιολόγητα ότι το ποσό των 1.278.825,80€, το οποίο αφορά πώληση ακινήτου της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ (αμφότερες κυπριακών συμφερόντων), την 23-11-2012, ως διανεμόμενο κέρδος της εταιρείας στην προσφεύγουσα, η οποία είναι και η μοναδική μέτοχός της, λόγω ολοκλήρωσης της διαδικασίας εκκαθάρισής της, την 15-2-2014.

Από την από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2014 δεν υφίσταται επαρκής αιτιολογία, σχετικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό, καθόσον θα μπορούσε να ζητηθεί ενδεικτικά, η αμοιβαία διοικητική συνδρομή της Κύπρου, σχετικά με:

- Το υπαρκτό της συναλλαγής πώλησης αξίας 1.278.825,80€ (ύπαρξη των ανωτέρω κυπριακών επιχειρήσεων, έκδοση παραστατικού πώλησης, καταχώριση του τιμήματος πώλησης στα βιβλία των επιχειρήσεων, εξόφληση του σχετικού ποσού, κ.λπ.).

Επειδή, στην από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2014, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./2018 προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχει καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται δε αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της τις ελεγκτικές εκείνες επαληθεύσεις, στις οποίες βασίσθηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας."

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας νομικής οντότητας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΤΥΠΙΚΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ./2018 ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/13 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.*

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε

άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό "πλήρης" ή "μερικός" έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., αναφέρονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή. Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

Εν προκειμένω στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος με την έκδοση της με αρ./...../2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία όπως αναφέρεται και στην από 5-10-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014, εκδόθηκε για τη διενέργεια

μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών. Ο καταλογισμός της διαφοράς τελών χαρτοσήμου στηρίχθηκε στο με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καθώς και στα με αριθ. &/2018,/2018,/2018 και/2018 υποβληθέντα υπομνήματα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα οποία, διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες αφορούν χορηγήσεις άτυπων δανείων από την εταιρεία «.....» προς την προσφεύγουσα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εφόσον ο έλεγχος δεν χαρακτηρίζεται στην ως άνω εντολή ως «πλήρης», δεν καταλαμβάνει όλα τα φορολογικά αντικείμενα.

Επομένως γίνεται δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας και η με αριθ./2018 προσβαλλόμενη πράξη που αφορά τα τέλη Χαρτοσήμου του ν. 4755/1930 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., τυγχάνει ακυρωτέα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΑΡΑ ΤΟ ΝΟΜΟ ΚΑΙ ΤΙΣ ΚΕΙΜΕΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΜΕ ΑΥΤΕΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥΣ

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, υφίσταται τροποποίηση της με αριθ./....../2018 αρχικής εντολής ελέγχου με την έκδοση της με αριθ./.../2018 τροποποιητικής εντολής ελέγχου στην οποία αναγράφεται ότι: «η) Το άρθρο 67B του Ν.2238/1997 & άρθ. 27 του Ν.4174/2013».

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν. 2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη

θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογουμένου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α), β), γ)....., δ) ..., ε), στ), ζ), η), και θ), κ)

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) ..., β) ..., γ) ...,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) ..., στ) ..., ζ) ..., η)».

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση προσφυγής, οι με αριθ.

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2012	8.111,50€
2		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2013	5.403,46€
3		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2014	243.006,49€

προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν την 5-10-2018 (εντός του έτους παραγραφής) και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 17-10-2018.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2013-2014 (χρήσεις 2012-2013), και φορολογικό έτος 2014, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, συμπληρωνόταν ως προς το οικ. έτος 2013 την 31-12-2018, ως προς το οικ. έτος 2014, την 31-12-2019, ως προς το φορολογικό έτος 2014, βάσει του άρθρου 36 ν. 4174/2013, την 31-12-2020.

Ως εκ τούτου η παραγραφή, έχει διακοπεί και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΔΟ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ.2 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 ν.4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε

περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣΤΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣΤΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 προθεσμίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 16-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την ακύρωση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		5-10-2018	17-10-2018	Κ.Ν.Τ.Χ.	2012	638,61€

Β) Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2014	243.006,49€

και

Γ) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2012	8.111,50€
2		5-10-2018	17-10-2018	Εισόδημα	2013	5.403,46€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2013 (Χρήσης 2012)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Χρεωστικό ποσό φόρου	3.497,54€
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	3.204,09€
Εισφορά αλληλεγγύης	735,80€
Πρόσθετη εισφορά (ευνοϊκότερη κύρωση)	674,07€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.111,50€

2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Χρεωστικό ποσό φόρου (2.850,34€ + 35,66€)	2.886,00€
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	2.517,46€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.403,46€

3. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Φορ. έτους 2014**Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος**

	1		2			
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά 2-1
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
Ακίνητη περιουσία	0,00		0,00		0,00	0,00
Τόκοι	1.420,93		1.420,93		1.420,93	0,00
Μερίσματα	0,00		1.278.825,80		0,00	0,00
Δικαιώματα						0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα						0,00
Εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/13	0,00		16.050,00		16.050,00	16.050,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις						0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						0,00
Ναυτικό εισόδημα						0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	1.420,93		1.296.296,73		17.470,93	16.050,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται						0,00
Υπόλοιπο	1.420,93		1.296.296,73		17.470,93	16.050,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος						0,00
Φορολογητέο εισόδημα	1.420,93		1.296.296,73		17.470,93	16.050,00
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						0,00
Συνολικό εισόδημα	1.420,93		1.296.296,73		17.470,93	16.050,00
Τεκμαρτό εισόδημα						0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	1.420,93		1.296.296,73		17.470,93	16.050,00

Υπολογισμός φόρου

1				2			
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά 2-1
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Φορολογητέο εισόδημα	1.420,93		1.296.296,73		17.470,93		16.050,00
Φόρος κλίμακας	213,14		133.392,22		4.386,14		4.173,00
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
							0,00
Φόρος που αναλογεί	213,14	0,00	133.392,22	0,00	4.386,14	0,00	4.173,00
B. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	213,15		213,15		213,15		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-0,01	0,00	133.179,07	0,00	4.172,99	0,00	4.173,00
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-0,01	0,00	133.179,07	0,00	4.172,99	0,00	4.173,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			66.589,54		2.086,50		2.086,50
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.900,40		52.138,27		9.542,40		642,00
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.738,10		1.738,10		1.738,10		0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	11.288,49	0,00	254.294,98	0,00	18.189,99	0,00	6.901,50
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά να βεβαίωση	11.288,49		254.294,98		18.189,99		6.901,50
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00		0,00		0,00		0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							0,00

Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	11.288,49	254.294,98	18.189,99	6.901,50
---	-----------	------------	-----------	-----------------

ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ					
ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	4.173,00				4.173,00
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	2.086,50				2.086,50
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	4.173,00				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%				
Πρόστιμο άρθρου 58	2.086,50				
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	100%				
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	4.173,00				
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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