



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 15/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1510**

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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, α) κατά της υπ' αριθμ. /21.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, και β) κατά της υπ' αριθμ. /21.12.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Πρόστιμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /21.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, και β) την υπ' αριθμ. /21.12.2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Πρόστιμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 21/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /21.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος, ποσού 39.602,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 37.147,05 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 4.451,43 €, ήτοι συνολικό ποσό 81.200,88 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 21/12/2018 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του ΚΕΦΟΜΕΠ, και Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει των υπ' αριθμ. /23-04-2018, /06-09-2018, /23-04-2018 εντολών, έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 128.809,81 €, έναντι δηλωθέντος 35.047,85 €. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά της από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 93.761,96 €, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτήν και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

2. Με την υπ' αριθμ. /21.12.2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Πρόστιμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για την υποβολή ανακριβούς Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για την χρήση 2013 σε ότι αφορά το δηλωθέν ποσό στον κωδ. 728 του εντύπου Ε1 «Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Έχει επέλθει πενταετής (5) παραγραφή για τη χρήση 2012, καθόσον η θυροκόλληση είναι άκυρη: επειδή έγινε στις 31/12/2018 στις 2:36 π.μ. (ώρα κατά την οποία δεν γίνονται επιδόσεις), επειδή η φερόμενη θυροκόλληση έγινε στην «κύρια είσοδο της πιο πάνω διεύθυνσης» που βρίσκεται στο ισόγειο της πολυκατοικίας η οποία είναι ελεύθερη στην πρόσβαση και δεν κλειδώνεται ποτέ αφού έχει καταστήματα στην στοά της, επειδή στις προσαλλόμενες πράξεις ούτε στην φερόμενη έκθεση επίδοσης διαπιστώνεται έγγραφη παραγγελία της Προϊσταμένης του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επειδή δεν αναφέρεται ρητώς στην φερόμενη έκθεση επίδοσης ο τόπος θυροκόλλησης, επειδή η φερόμενη δια θυροκολλησεως επίδοση δεν προσδιορίζει σε ποιο όροφο είναι το δικηγορικό γραφείο της, επειδή με μία έκθεση επίδοσης επιδόθηκαν οι τρεις ως άνω καταλογιστικές πράξεις ενώ εκ του νόμου απαιτείται χωριστή επίδοση που θα συνοδεύεται από χωριστή έκθεση επίδοσης με χωριστή παραγγελία προς τούτο για κάθε πράξη.

2. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του παρανόμως την κίνηση των τραπεζικών της λογαριασμών χωρίς να υπάρχει αιτία αφού άλλωστε δεν αιτιολογεί τον λόγο που ζήτησε αντίγραφα των τραπεζικών λογαριασμών της ούτε υπήρχαν υπόνοιες ότι τελέστηκαν δήθεν φορολογικές ή άλλες αξιόποινες παραβάσεις.

3. Ο έλεγχος είναι απολύτως αόριστος διότι η κίνηση των λογαριασμών των πελατών της σε σοβαρές υποθέσεις έχουν χρονική διάρκεια πολύ μεγαλύτερη από εκείνη του ενός έτους και στις συγκεκριμένες περιπτώσεις ξεκίνησαν οι υποθέσεις αυτές το 2005 και τελείωσαν το 2012. Καθ' όλο αυτό το διάστημα τήρησε καρτέλες δοσοληπτικού λογαριασμού σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο με χρεώσεις και πιστώσεις του αντίστοιχου πελάτη.

4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των εισφερθέντων αποδεικτικών στοιχείων και αναφέρεται στις πιστώσεις: α) με α/α 2, 4, 7, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 20, 19, 22, 21, 25, 32, 33, 43, 44, 50, 53, 59, 60, 63, 65, 67, 70, 69, 72, 73, 77, 88, 81, 82, 84, 86, 87, 89, 88, 90, 92 και 93 συνολικού ποσού 10.570,00 €, β) με α/α 3, 5, 6, 11, 23, 27, 26, 29, 30, 37, 36, 42, 49, 51, 52, 54, 85, και 91 συνολικού ποσού 18.111,62 € και γ) με α/α 34, 35, 41, 100, 105 και 106 συνολικού ποσού 444.525,08 €.

5. Της είχε δημιουργηθεί η πεποίθηση ότι η χρήση 2012 είχε οριστικά περαιωθεί εφόσον «έκλεισε» με συμπληρωματικές δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015 στις 29/10/2018 και ότι μέχρι τότε δεν είχε προκύψει «πρόβλημα» για την ένδικη χρήση 2012.

6. Ο έλεγχος βεβαίωσε σε βάρος της τα ένδικα ως άνω ποσά μαζί με τεράστια πρόστιμα και προσαυξήσεις, με ανεπαρκείς και αναπóδεικτους ισχυρισμούς, κατά παράβαση της κείμενης νομοθεσίας και των κανόνων της χρηστής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), με τίτλο «μεταβατικές διατάξεις»:

«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 το άρθρο 36§1 του ν. 4174/2013:

«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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. 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, στο άρθρο 84§1 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) ορίζεται ότι:

«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 οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 21/12/2018, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων της χρήσεως 2012, ο ισχυρισμός περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§§1 και 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του /Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή όπως προκύπτει από τον φυσικό φάκελο της υπόθεσης, την 31/12/2018 και ώρα 08.36 π.μ., η ελεγκτής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει της από 21/12/2019 εντολής επίδοσης της Προϊσταμένης της Υπηρεσίας και παρουσία του μάρτυρα, μετέβη στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα έδρα, στην οδό, προκειμένου να επιδώσει σε αυτήν τις προσβαλλόμενες πράξεις, και επειδή δεν βρήκε αυτήν, ούτε συνεργάτη ή υπάλληλο ή συνétaιρο θυροκόλλησε τα παραπάνω στην είσοδο του γραφείου της, αφού πρώτα τα εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νομίμως σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα έλαβε γνώση αυτών και άσκησε εμπρόθεσμα την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του ν. 4174:

«3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή στο άρθρο 66§1 περ. β' του προϊσχύσαντος ΚΦΕ προβλέπεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: ...

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του Ν.2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του Ν.3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την

εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σκέψη 5 της υπ' αριθ. 1895/2018 Απόφασης του Β' Τμήματος του ΣτΕ:

«Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - ν. 2238/1994, Α' 151, άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ - ν. 4174/2013, Α' 170, άρθρα 13-15 και 23 επ.), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής στοιχείων για το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 435/2017, 1225/2017, 3071/2017), τα οποία είναι προσβάσιμα στο φορολογικό έλεγχο ανεξαρτήτως της στοιχειοθέτησης εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής εκ μέρους τους (βλ. ΣτΕ 2934-2935/2017 επταμ.) ή συμμετοχή τους στην τέλεση τέτοιας παράβασης, καθώς και η κλήση των φορολογούμενων για παροχή σχετικών πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 435/2017, 1225/2017, 3071/2017). Ειδικότερα, οι φορολογούμενοι οφείλουν, κατ' αρχήν, να ανταποκριθούν στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσουν τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής τους κατάστασης, η οποία συνάγεται από τους τραπεζικούς λογαριασμούς τους, από την κτήση περιουσιακών στοιχείων, από δαπάνες τους ή/και από άλλες οικονομικές τους δραστηριότητες και η οποία δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών τους φορολογίας εισοδήματος, τυχόν δε άρνηση ή παράλειψή τους να παράσχουν τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία τους να τεκμηριώσουν επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλουν προς δικαιολόγηση της περιουσιακής τους κατάστασης λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 435/2017, 1225/2017, 3071/2017).»

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 εν προκειμένω διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν των υπ' αριθμ./23-04-2018,/06-09-2018,/23-04-2018 εντολών ελέγχου, και βάσει των διατάξεων των άρθρων 66, 67 και 67^α του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25§1 του ν. 4174/2013 και με αιτία ελέγχου την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό κατά τις χρήσεις 2012 και 2013.

Επειδή 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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 εισοδήματος 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει των υπ' αριθμ./23-04-2018,/06-09-2018,/23-04-2018 εντολών, διενεργήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά της από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 444.525,08 €, τις οποίες η προσφεύγουσα κλήθηκε να δικαιολογήσει με το υπ' αριθμ./21.11.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο της επέδωσε ο έλεγχος την 23/11/2018.

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ./13.12.2018 υπόμνημα στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Ο έλεγχος, αφού δέχτηκε μέρος των διαλαμβανομένων στο εν λόγω υπόμνημα, μείωσε το ποσό των μη αιτιολογημένων πιστώσεων στα 93.761,96 €.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος της καταλόγισε ποσά τα οποία δεν αποτελούν αμοιβές της, αλλά έξοδα στα οποία είχε προβεί προς διεκπεραίωση των υποθέσεων που της είχαν ανατεθεί από πελάτες της, όπως για παράδειγμα μεταφράσεις, επιδόσεις εγγράφων κλπ, για τις οποίες είχε η ίδια εκδώσει στον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν απόδειξη δαπάνης.

Επειδή όπως προβλέπεται από το άρθρο 15 του Π.Δ. 186/1992 σχετικά με την έκδοση απόδειξης δαπάνης, οι κατηγορίες δαπανών για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη δαπάνης είναι για τις κάτωθι περιπτώσεις: 1) αμοιβές σε μη επιτηδευματίες, 2) έξοδα κίνησης και έξοδα παραμονής εκτός έδρας προσωπικού επιχειρήσεων, 3) δαπάνες για τις οποίες ο δικαιούχος δεν έχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείου, 4) αντί στοιχείου αυτοπαράδοσης, 5) καταβολή μισθών και ημερομίσθιων 6) χορήγηση δώρων και δειγμάτων.

Επειδή στο υπ' αριθμ. 1078820/1526/Α0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις φωτοτυπίες των αποδείξεων δαπάνης που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, για τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτές, όπως μεταφράσεις και επιδόσεις, η προσφεύγουσα ήταν υποχρεωμένη να λάβει τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά καθόσον οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από πρόσωπα υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και σε ότι αφορά τη λήψη αντιγράφων η προσφεύγουσα όφειλε να διαφυλάξει το παραστατικό της πληρωμής. Επίσης, στις εν λόγω αποδείξεις δεν αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία των αντισυμβαλλόμενων.

Επειδή, συνεπώς δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της από τους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες νόμιμα φορολογικά στοιχεία για τα έξοδα στα οποία προέβαινε για λογαριασμό των πελατών της.

Επειδή ως προς τις με α/α 3, 5, 6, 11, 23, 27, 26, 29, 30, 37, 36, 42, 49, 51, 52, 85 και 91 πιστώσεις συνολικού ποσού 6.250,00 €, για την αιτιολόγηση των οποίων η προσφεύγουσα επικαλείται την κατάσταση προεισπράξεων του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών, ορθώς ο έλεγχος

απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό, καθώς όπως προκύπτει από τη υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ ΕΞ 2015/9-11-2015 ΕΜΠ έγγραφο της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, οι δαπάνες της χρήσης υπερβαίνουν το ποσό των δηλωθέντων εσόδων της χρήσης κατά 40.734,53 €.

Επειδή, ως προς την πίστωση υπ' αριθμ. 54, ποσού 9.000,00 €, για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατετέθη την 12/9/2012 σε λογαριασμό της στη και στις 19/9/2012 έγινε χρέωση του ποσού των 7.367,75 € για το οποίο η τράπεζα (που διαδέχθηκε τη) δεν διαθέτει στοιχεία, από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS προκύπτει ότι η εν λόγω ανάληψη αφορά πληρωμή ΦΠΑ και συνεπώς δεν εδύνατο να επανακατατεθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 398§1 του ν. 4512/2018:

«1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του Ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής: «Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

Επειδή, από την ανωτέρω διάταξη σαφώς προκύπτει ότι δεν πρόκειται για διαδικασία περαίωσης, αλλά για την παροχή δυνατότητας στον φορολογούμενο για οικειοθελή φορολογική συμμόρφωση υποβάλλοντας τροποποιητικές ή αρχικές δηλώσεις πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων ως προς τα πρόστιμα και τις προσαυξήσεις.

Επειδή ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 23/11/2018 το με αριθ. καταχώρησης/21.11.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους κατ' άρθρο 28§1 του ν. 4174/2013 εκδοθέντες Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Ε, Εισφορών και

Προστίμων λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά των δηλώσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα βάσει του ν. 4512/2018.

Επειδή ο έλεγχος συνέταξε τον πίνακα 2 με τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις της χρήσης 2012 και τον πίνακα 3 με τις πιστώσεις που δηλώθηκαν με το ν. 4512/2018. Όπως αναφέρεται στην από 05/02/2019 έκθεση απόψεων ο έλεγχος αναφέρει ότι στον πίνακα 3 για κάποιους πελάτες της προσφεύγουσας υφίστανται και μη αιτιολογηθείσες πιστώσεις που αφορούν τη χρήση 2012 και έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα για τον συγκεκριμένο πίνακα.

Επειδή στο άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53§1 του ν. 4174/2013:

«Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, ορθώς επιβλήθηκαν οι πρόσθετοι φόροι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 21/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Οικονομικό έτος 2013:

Φόρος Εισοδήματος	39.602,40 €
Πρόσθετος φόρος	37.147,05 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.451,43 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	81.200,88 €

2. Οικονομικό έτος 2014:

Πρόστιμο άρθρου 54§2^α: **100,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.