



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1522

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/30-12-2019 (και όχι όπως εκ προφανούς παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή/30-12-2019) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αριθμό/30-12-2019 (και όχι όπως εκ προφανούς παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή/30-12-2019) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αρ. πρωτ./27-1-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/1/2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**30-12-2019** (και όχι όπως εκ προφανούς παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή/30-12-2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, φόρος συνολικού ποσού **124.637,81 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 57.563,16 €, πρόσθετοι φόροι των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 59.036,78 € και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.037,87 €.
2. Με την υπ' αριθμ./**30-12-2019** (και όχι όπως εκ προφανούς παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή/30-12-2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, φόρος συνολικού ποσού **101.923,44 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 70.481,47 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 21.144,45 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.297,52 €.

Δυνάμει της με αρ./14-12-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων πραγματοποιήθηκε έλεγχος των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (ατομικών και κοινών) για το χρονικό διάστημα από 1/1/2013 έως 31/12/2014. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. Πρωτ./2018 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν. 4557/2018), στο οποίο παρέχονταν στοιχεία για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της Alpha Bank με δικαιούχους την προσφεύγουσα και το σύζυγό της.

Κατόπιν της διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων της προσφεύγουσας (ατομικών και κοινών), κατέληξε σε πρωτογενείς/αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις ποσού 384.471,64 € για τη χρήση 2013 και ποσού 444.706,40 € για το φορολογικό έτος 2014, για τις οποίες η προσφεύγουσα κλήθηκε με την με Αρ. Πρωτ. ΕΜΠ/01.10.2019 Πρόσκληση για Παροχή Εξηγήσεων (αρ. 14§§1,2 Κ.Φ.Δ.) να δώσει επαρκείς επεξηγήσεις επί των πιστώσεων – καταθέσεων, από τις οποίες να προκύπτει ότι τα διακινηθέντα χρηματικά ποσά, έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη

από το φόρο, υποδεικνύοντας και τον πραγματικό δικαιούχο αυτών. Αναταποκρινόμενη, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./6-11-2019 υπόμνημα έγγραφων εξηγήσεων, το οποίο, αφού λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και από τη σύγκριση των δηλωθέντων και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων, διαπιστώθηκαν αποκλίσεις, οι οποίες αποτυπώθηκαν στο με αριθμό/21.11.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση, με συνημμένο Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε από κοινού με το σύζυγό της στη φορολογική αρχή το με αριθμό Πρωτ./11.12.2019 έγγραφο υπόμνημα με τα των συνημμένων του.

Με το με αρ. πρωτ./06.11.2019 αρχικό υπόμνημα παροχής εξηγήσεων, σε απάντηση στη με αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../01.10.2019 κλήση του άρθρου 14 Ν.4174/2013, η προσφεύγουσα προσκόμισε πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων, στον οποίο εμφανίζει την 31/12/2012 (τελευταίο έτος πριν το πρώτο ελεγχόμενο) υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 510.379,37 €. Στη συνέχεια, με το με αρ. πρωτ./11.12.2019 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων, σε απάντηση του υπ' αριθμ./21.11.2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του αρ. 28 του Ν. 4174/2013, προσκόμισε νέο πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων, στον οποίο εμφανίζει την 31/12/2012 υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 528.342,06 €, προσαυξημένο κατά 17.962,69 €, αφαιρώντας τους καταβληθέντες φόρους από τα μειωτικά στοιχεία του διαθέσιμου κεφαλαίου. Επίσης, επικαλείται ως επιπρόσθετο διαθέσιμο κεφάλαιο και το αντίτιμο που έλαβε από την πώληση ακινήτου του πατέρα της στο της Αυστραλίας, μέσω τραπεζικών εμβασμάτων που έστειλε ο αδελφός της σε τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της, κατά το χρονικό διάστημα από 05/09/2011 έως 12/12/2012. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα δεδομένα του πίνακα διαθέσιμων κεφαλαίων με τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2002- 2013 και των αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι αυτός συντάχθηκε ανακριβώς, κρίθηκε δε ότι το τελικό κεφάλαιο που φέρεται να σχηματίζεται στις 31/12/2012 είναι αρνητικό κατά το ποσό των -864.452,11 €.

Αφού λήφθηκαν υπόψη όλα τα ανωτέρω, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία που δε δηλώθηκε, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
2013	200.223,16	42.284,82	157.938,34
2014	176.608,03	82.436,77	94.171,26

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Ανάλωση κεφαλαίου που δικαιολογεί την υποτιθέμενη προσαύξηση.
2. Χρήση των ατομικών και κοινών λογαριασμών για τις ανάγκες των εταιριών, των οποίων είναι μέλη η ίδια και ο σύζυγός της. Εσφαλμένος ο τρόπος επιμερισμού των καταθέσεων.
3. Οι πιστώσεις ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο του 2011 και αφού οι κινήσεις σε τραπεζικό λογαριασμό δεν θεωρούνται συμπληρωματικό στοιχείο που δικαιολογεί την παράταση της παραγραφής, κατ' όμοιο τρόπο πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο έλεγχος δεν μπορεί να συνάγει το συμπέρασμα προσαύξησης της περιουσίας, ειδικά στην περίπτωση που οι καταθέσεις προέρχονται είτε από ανάλωση κεφαλαίου είτε από εμβάσματα.
4. Άκυρη εντολή ελέγχου.
5. Παράνομη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
6. Αρχή της επιεικέστερης κύρωσης
7. Παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης της διπλής διακινδύνευσης.
8. Αντισυνταγματική η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, κατ' επίκληση της αρχής της μη αναδρομικής επιβολής φόρου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί ανάλωσης κεφαλαίου που δικαιολογεί την υποτιθέμενη προσαύξηση.

Επειδή στο άρθρο 4 «Εισόδημα και εξεύρεσή του» του Ν.2238/94 ορίζεται : «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.».

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 19 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ανωτέρω νόμου «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: ...ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ' ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2019/1992 (ΦΕΚ 34 Α') για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994.

Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με το προϊσχύουσα περίπτωση β' του άρθρου 17 του Ν.2238/1994 (μέχρι την τροποποίηση με την παρ. 10 του άρθρου 4 του Ν.3091/2002), μέχρι και τη χρήση 2002, «Ως ετήσιες δαπάνες του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α).....β) αγορά επιχειρήσεων ή τη σύσταση ή την αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή την αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς».

Επειδή, με το με αρ.πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γεν. Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης «Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» ορίζονται τα εξής : « 1.Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 , 16 , 17 , 18 και 19 του Ν. 2238/1994 , καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ ΠΟΛ.1094/23-3-1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του Ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ΄, του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 , για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013.».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...] . **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των**

περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)».

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

Επειδή η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣΤΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διερευνώμενες πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν από σχηματισθέν κεφάλαιο εισοδημάτων παρελθόντων ετών.

Επειδή σύμφωνα με την από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα δεδομένα του πίνακα διαθέσιμων κεφαλαίων με τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2002- 2013 και των αντίστοιχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι αυτός συντάχθηκε ανακριβώς. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, για τα έτη που επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου, για την κάλυψη πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν από την ίδια, δεν προσδιόρισε και δεν συμπεριέλαβε στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των αντίστοιχων ετών, τις πραγματικές δαπάνες, ήτοι έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, υποχρεωτικές εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία (Τ.Ε.Β.Ε.) δωρεές χρηματικών ποσών σε κοινοφελή ΝΠΔΔ, ποσά ασφαλιστρών ζωής, οικογενειακές δαπάνες για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών, δίδακτρα φροντιστηρίων, ποσά που καταβλήθηκαν για αύξηση εταιρικού κεφαλαίου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι σε κάποιες χρήσεις τα εισοδήματα του συζύγου, όπως συμπεριλήφθηκαν στο πίνακα προσδιορισμού διαθέσιμου κεφαλαίου, δεν ανταποκρίνονται σε αυτά που αποτυπώνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις. Ειδικότερα, στο οικ. έτος 2011 τα πραγματικά εισοδήματα του συζύγου, βάσει του εκκαθαριστικού σημειώματος, ανέρχονται στο ποσό των 5.256,43 € αντί των 15.285,24€ που εμφανίζονται στον πίνακα, διότι δεν αφαιρείται η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 18.665,46 € από το σύνολο των εισοδημάτων ποσού

23.921,89 €. Στο οικ. έτος 2012 τα πραγματικά εισοδήματα του συζύγου, βάσει του εκκαθαριστικού σημειώματος, ανέρχονται στα 12.202,66 € αντί των 13.867,92 που εμφανίζονται στον πίνακα, διότι δεν αφαιρείται η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 1.665,26 € από το σύνολο των εισοδημάτων ποσού 13.867,92 €. Στο οικ. έτος 2013 δεν υφίσταται εισόδημα του συζύγου, καθότι οι ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα υπερβαίνουν τα λοιπά εισοδήματα (ζημίες : 10.253,10 € > λοιπά εισοδήματα 9.949,77 €). Στον πίνακα εμφανίζεται το ποσό των 9.949,77 €, όσα δηλαδή τα λοιπά εισοδήματα χωρίς το συμψηφισμό με τη ζημία του ίδιου έτους.

Από το ΟΠΣ TAXIS – ΜΗΤΡΩΟ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της,, είναι μέλη των εταιρειών «.....» και «.....». Από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος, από Γ.Ε.Μ.Η. και το Φ.Ε.Κ., διαπιστώθηκε η καταβολή μετρητών για συμμετοχή και για αυξήσεις κεφαλαίων των παραπάνω εταιρειών. Συνοπτικά οι καταβολές τόσο της προσφεύγουσας, όσο και του συζύγου της, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΑΚΡΟΘΕΑ Ε.Ε	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΑ
	2001	2002	2003	2004	2012	
.....	52.824,65	55.175,35	82.800,00	40.500,00	0,00	231.300,00
.....	5.869,41	6.130,59	9.200,00	4.500,00	76.500,00	102.200,00
Σύνολα χρήσης	58.694,06	61.305,94	92.000,00	45.000,00	76.500,00	333.500,00
ΜΕΤΡΟΠΟΛΙΣ ΕΠΕ	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ		ΣΥΝΟΛΑ
	2000	2006	2008	2010		
.....	1.027,15	88.680,00	334.446,00	196.206,00		620.359,15
Γενικά Σύνολα						953.859,15

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις , αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2002 (χρήση 2001) δηλώθηκε στους κωδικούς 733-734 το ποσό 20.000.000 δρχ ή 58.694,06 €, για την κάλυψη του αρχικού κεφαλαίου της εταιρείας “..... – Α.Φ.Μ.", όπως προκύπτει από το από 14/02/2001 ιδιωτικό συμφωνητικό, που δημοσιεύθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου με αριθμό/02.03.2001, ενώ η αύξηση του κεφαλαίου της ίδιας εταιρείας έναντι ποσού 61.305,94€, που πραγματοποιήθηκε στο έτος 2002, όπως προκύπτει από το από 21/08/2002 ιδιωτικό συμφωνητικό, που δημοσιεύθηκε στα βιβλία εταιρειών του

Πρωτοδικείου με αριθμό/27.08.2002, δεν δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2003.

Επειδή, στις υπόλοιπες χρήσεις 2003, 2004, 2006, 2008, 2010 και 2012 τα ποσά που διατέθηκαν για αυξήσεις εταιρικών κεφαλαίων συνιστούν πραγματικές δαπάνες και ως εκ τούτου συμμετέχουν στον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου, ασχέτως αν απαλλάσσονταν της εφαρμογής των τεκμηρίων.

Επειδή περαιτέρω, τα χρηματικά διαθέσιμα που τηρούνται εντός του τραπεζικού συστήματος συνυπολογίζονται στα συνολικά διαθέσιμα κεφάλαια του φορολογούμενου. Εν προκειμένω, το υπόλοιπο του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της με δικαιούχο την προσφεύγουσα, εμφανίζει κατά την 21/12/2012 υπόλοιπο 103.977,74 €. Από την επισκόπηση της κίνησης του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα από 05/09/2011 έως 20/12/2012, εκτός από τα εμβάσματα που δέχεται ο εν λόγω τραπεζικός λογαριασμός λόγω της πώλησης ακινήτου της προσφεύγουσας στην Αυστραλία, πραγματοποιείται μεγάλο πλήθος αναλήψεων, γεγονός που υποδηλώνει ότι, το διαθέσιμο κεφάλαιο μειώνεται κατά τα ποσά των αναλήψεων.

Επειδή, το τελικό κεφάλαιο που φέρεται να σχηματίζεται στις 31/12/2012, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου (σελ 79-80) είναι αρνητικό κατά το ποσό των **-864.452,11** και ως εκ τούτου δεν υφίσταται θετικό κεφάλαιο, ούτως ώστε να μπορεί να δικαιολογήσει καταθέσεις των χρήσεων 2013 και 2014.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».*

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ίσχυε κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), 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 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».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Επειδή με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 παρ. 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.** 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 κ,λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «**4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή**

αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

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

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις στους τηρούμενους λογαριασμούς, όπως περιγράφονται στις σελ. 6-12 της ενδικοφανούς προσφυγής αφορούν κινήσεις που σχετίζονται με τις εταιρείες “.....” και “.....”, στις οποίες συμμετείχε η ίδια και ο σύζυγος της, καθότι δεν υπήρχε η υποχρέωση να πραγματοποιούνται αποκλειστικά από τους εταιρικούς λογαριασμούς.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν επαρκώς τον ως άνω ισχυρισμό της, όπως αντίγραφα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων των εταιρειών και αντίγραφα με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσαν οι παραπάνω εταιρίες, βάσει των οποίων να προκύπτει ότι οι επίμαχες μεταφορές προέρχονταν όντως από τους τηρούμενους εταιρικούς λογαριασμούς και αφορούσαν ακαθάριστα έσοδα των εν λόγω εταιρειών. Αντίθετα, η κρίση της φορολογικής αρχής περί αδικαιολόγητων καταθέσεων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 30/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος, ως αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β’/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και

ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Στην υπό κρίση περίπτωση στους λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν μοναδική δικαιούχος του λογαριασμού τα ποσά καταλογίστηκαν αυτούσια στην ίδια. Για τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε ορθώς κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014, εκτός των λογαριασμών στους οποίους συνδικαιούχος είναι η ανήλικη κόρη της προσφεύγουσας.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο του 2011 και αφού οι κινήσεις σε τραπεζικό λογαριασμό δεν θεωρούνται συμπληρωματικό στοιχείο που δικαιολογεί την παράταση της παραγραφής, είναι αναγκαίο να ακυρωθούν οι καταλογιστικές πράξεις του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς αλληλεγγύης ενόψει του ότι το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί και οι κινήσεις στον λογαριασμό της δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αρ./14-12-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και αφορά σε έλεγχο του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων της προσφεύγουσας για τη χρονική περίοδο 1/1/2013 -31/12/2014. Από τις απαντητικές επιστολές των πιστωτικών ιδρυμάτων σχετικά με τα τραπεζικά προϊόντα της προσφεύγουσας και των συσχετιζόμενων με αυτήν φυσικών προσώπων (σύζυγος και κόρη), για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (1/1/2013 έως 31/12/2014), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους λογαριασμούς, πραγματοποιούνταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, επιταγών, μεταφορών από λογαριασμούς, είτε από την ίδια την ελεγχόμενη, είτε από τρίτους, ένα μέρος των οποίων στη συνέχεια επενδύονταν σε προθεσμιακές καταθέσεις, και ένα μέρος αναλίσκονταν σε καταναλωτικές δαπάνες (αγορές με χρεωστική κάρτα, εξόφληση πιστωτικών καρτών και καταναλωτικών δανείων, εξόφληση λογαριασμών ΔΕΚΟ κλπ). Ο έλεγχος από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, (καταθέσεις/πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις), προσδιόρισε τις πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα, είτε ατομικά, είτε από κοινού με το σύζυγο της ή την κόρη της για το επίμαχο χρονικό διάστημα από 1/1/2013 έως 31/12/2014.

Ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός και περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.

2238/94, για τη χρήση 2013 και τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό περί άκυρης εντολής ελέγχου και μη νόμιμης εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 67B Έμμεσες τεχνικές ελέγχου του Ν.2238/94 ορίζεται :

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.4174/2013 :

«Άρθρο 23

... 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος,

καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. [...]

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή 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. [...]

Άρθρο 27

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.».

Επειδή για τον διενεργηθέντα έλεγχο εκδόθηκε η υπ' αρ./2019 εντολή ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή στην από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται οι σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/94 και 4172/13, καθώς και οι διευκρινιστικές εγκύκλιοι της Διοίκησης, σχετικά με τα θέματα ανάλωσης κεφαλαίου και προσαύξησης περιουσίας, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος.

Επειδή η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 και κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, υπό μορφή πρωτογενών καταθέσεων και δεν εφαρμόστηκε καμία έμμεση τεχνική ελέγχου, βάσει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 και 27 του Ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτικοί ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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 επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή στο άρθρο 53 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. 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 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 με την ΠΟΛ 1252/2015 στην παρ. 9 διευκρινίζονται τα εξής « ...Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, σε περίπτωση που η διαφορά του φόρου μεταξύ πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και φορολογικής δήλωσης υπερέβαινε σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση, χωρίς η ανακρίβεια να οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου, επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το 30% του ποσού της παραπάνω διαφοράς φόρου (παρ. 1 περ. β΄ προϊσχύσαντος άρθρου 58). Με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 προβλέπεται για την ως άνω περίπτωση η επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ποσού της διαφοράς του φόρου (παρ. 1 περ. γ΄ νέου άρθρου 58).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54. Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2.»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58 , 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ. , κατά περίπτωση,

πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53 του Κώδικα](#), υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού](#), είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ. , μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ.. Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή για τις χρήσεις πριν την εφαρμογή του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ήτοι πριν το φορολογικό έτος 2014, οι τόκοι του άρθρου 53 υπολογίζονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προκειμένου να γίνει η σύγκριση μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/97 και του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., ώστε να επιλεγεί το ευνοϊκότερο καθεστώς για τον φορολογούμενο, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Αντίθετα, για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά, οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 υπολογίζονται κατά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, όπως ρητά ορίζεται από τη σχετική διάταξη του νόμου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53 και 58 του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97. Για δε την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 με την επισήμανση ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα έπρεπε να της επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. α', τυγχάνει απορριπτέος, διότι το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται για παραβάσεις μη υποβολής φορολογικής δήλωσης.

Επισημαίνεται, ότι η προκύπτουσα διαφορά φόρου που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα και το σύζυγό της, όπως αποτυπώνεται στη με αρ./2019 (και όχι όπως εκ προφανούς παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή/30-12-2019) οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013, είναι 57.563,16 € και όχι, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, το ποσό των 59.036,78 €, το οποίο αποτελεί πρόσθετο φόρο που προκύπτει από το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ και των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ και επιλέχθηκε ως ευνοϊκότερο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής ne bis in idem

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή τόσο μεγάλου ποσού τόκων αποτελεί στη ουσία επιβολή δεύτερης κύρωσης για την ίδια παραβατική συμπεριφορά και συνεπώς παραβιάζεται η αρχή απαγόρευσης της διπλής διακινδύνευσης.

Επειδή η επιβολή τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, οι οποίοι υπολογίζονται και καταβάλλονται, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, σε κάθε περίπτωση που οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, δεν συνιστά κύρωση. Αντίθετα, η επιβολή του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής έχει το χαρακτήρα αποζημίωσης αμοιβής ή, άλλως της τιμής που καταβάλλει ο φορολογούμενος για τη χρήση των χρημάτων, τα οποία δεν απέδωσε εμπρόθεσμα στο Δημόσιο, ως όφειλε, και τα οποία το Δημόσιο στερήθηκε, κατά το αντίστοιχο χρονικό διάστημα. Για το λόγο αυτό, η επιβολή του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής, ανεξάρτητα από τα αν για την ίδια παράβαση ο φορολογούμενος υπόκειται και σε πρόστιμο (που συνιστά κύρωση) ή αν έχει ποινική ευθύνη.

Από αυτήν την άποψη λοιπόν, η σώρευση τόκου και προστίμου δεν φαίνεται να εγείρει θέματα αντισυνταγματικότητας, αφού πρόκειται για δύο διαφορετικής φύσεως συνέπειες που υφίσταται ο φορολογούμενος και έχουν και εξυπηρετούν διαφορετικό σκοπό: ο μεν τόκος την αποζημίωση του Δημοσίου για τη στέρηση της χρήσης των χρηματικών ποσών φόρου που καταβάλλονται εκπρόθεσμα, τα δε πρόστιμο την τιμωρία του φορολογούμενου για την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Ομοίως, δεν τίθεται και ζήτημα εφαρμογής της αρχής ne bis in idem, δεδομένου ότι ο τόκος, λόγω του αποζημιωτικού του χαρακτήρα και της σύνδεσής του με το κόστος του χρήματος, το οποίο το Δημόσιο στερήθηκε, καθόσον χρόνο το στερήθηκε, δεν φαίνεται να πληροί τα κριτήρια Engel, ώστε να χαρακτηριστεί ως «κύρωση ποινικού χαρακτήρα» (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013 – Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος – Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ σελ.1432).

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί της αντισυνταγματικότητας της εισφοράς αλληλεγγύης του Ν.3986/2011

Επειδή το θέμα της συνταγματικότητας των άρθρων 29, 30 και 31 του Ν.3986/2011 έχει κριθεί με την απόφαση ΣΤΕ 2566/2015 (ΟΛΟΜ) με τη δίκη – πιλότος του άρθρου, 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, όπου συνοπτικά αναφέρονται τα ακόλουθα : Το άρθρο 29 του ν. 3986/2011, για την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, δεν αντίκειται στο άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ και στην αρχή της αναλογικότητας, ούτε τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησης των εισοδημάτων κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Οι προβλεπόμενοι συντελεστές δεν αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Το άρθρο 30 του ν. 3986/2011 περί επιβολής έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες, δεν αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1, 17, 5 παρ. 1, 4 παρ. 5 του Συντάγματος, 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ και στην αρχή της αναλογικότητας. Το τέλος επιτηδεύματος που επιβλήθηκε επί εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών αποτελεί φόρο και δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα. Το άρθρο 31 του ν. 3986/2011 προσδιορίζει το αντικείμενο του φόρου, όπως απαιτείται από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος και δεν παραβιάζει τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Δεν απαγορεύεται η διπλή φορολόγηση του ίδιου αντικειμένου. Η καταλληλότητα ή το πρόσφορο της επιβολής του τέλους δεν ελέγχεται από το ΣΤΕ. Δεν παραβιάζονται η αρχή της αναλογικότητας και η επαγγελματική ελευθερία. Η ταυτόχρονη επιβολή των επίδικων φορολογικών επιβαρύνσεων δεν υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει το φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Η με αριθμό/30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Ποσό καταλογισμού 124.637,81 €

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό/30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Ποσό καταλογισμού 101.923,44 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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