



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 28/01/2022

Αριθμός απόφασης: 247

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός &, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2017, και γ) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/07/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.011,52 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.005,76 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.684,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **36.701,95 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.843,48 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.421,74 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 201,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.466,89 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 18.212,90 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.106,45 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.738,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **30.058,33 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 29/07/2021 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας το με αριθμ. πρωτ./...../..... έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας - Τμήμα Κοινωνικής Ασφαλιστικής Προστασίας, με συνημμένη έκθεση παράθεσης στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, αντλήθηκαν φορολογικά και τραπεζικά στοιχεία, για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 από την Γενική Διεύθυνση Διακυβέρνησης, το Ο.Π.Σ. ELENXIS του Υπουργείου Οικονομικών (ΣΜΤΑ & ΛΠ) της Γενικής

Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και από την αντιπαραβολή του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων, με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας προέκυψε ότι για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις ποσών που υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά της κατά 58.258,41 ευρώ, 41.317,57 ευρώ και 398.858,80 ευρώ αντίστοιχα, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων	Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα	Διαφορά
2016	85.127,00	28.868,59	58.258,41
2017	56.806,70	15.489,13	41.317,57
2018	412.857,10	13.998,30	398.858,80

Στη συνέχεια, με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, και λαμβάνοντας υπόψη το από 11/06/2021 υπόμνημα απόψεων αντιρρήσεων της προσφεύγουσας στο με αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, επαναπροσδιόρισε τις ανά φορολογικό έτος διαφορές στις τραπεζικές πιστώσεις. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημά της αναφέρθηκε σε εσφαλμένη αναγραφή στην έκθεση παράθεσης στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας / Τμήμα Κοινωνικής και Ασφαλιστικής Προστασίας των πιστωμένων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όσον αφορά την συγκριτική αντιπαραβολή με την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. GR πελατειακού λογαριασμού που τηρούσε στην τράπεζα Η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, μετά από τον έλεγχο που πραγματοποίησε στην προσκομισθείσα σχετική κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της με αριθμό GR για τα φορολογικά έτη 2016-2018, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από το Μητρώο Τραπεζών, συμφώνησε με τα όσα ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα, καθώς προέκυψε ότι η επεξεργασία που πραγματοποιήθηκε από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας περιείχε αριθμητικά σφάλματα. Για τις λοιπές πρωτογενείς πιστώσεις που καταγράφονται στην Έκθεση Παράθεσης Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε συμπληρωματικές εξηγήσεις, και συνεπώς ο έλεγχος διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, που δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, όπως αυτά αναφέρονται στις οικίες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και 39 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος	Αρχικές διάφορες Οικονομικής Αστυνομίας	Διαφορές που δικαιολογήθηκαν μετά την υποβολή απόψεων - αντιρρήσεων	Διαφορές ελέγχου
2016	58.258,41	0,00	58.258,41
2017	41.317,57	23.942,16	17.375,41
2018	398.858,80	345.286,80	53.572,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Μη σύννομη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράλειψης κοινοποίησης της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού ελέγχου, καθώς και της γνωστοποίησης δυνατότητας για υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων.** Ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν τα ως άνω έγγραφα, ούτε έλαβε οποιαδήποτε ειδοποίηση, ώστε να παραλάβει τη σχετική συστημένη επιστολή από τα ΕΛΤΑ, ενώ δεν έλαβε γνώση και οποιασδήποτε έγγραφης ή μη, ενημέρωσης - κλήσης της για παροχή στοιχείων. Ως εκ τούτου υπέστη βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι: α) ουδέποτε της δόθηκε η πραγματική δυνατότητα, έχοντας λάβει γνώση του περιεχομένου της ως άνω εντολής ελέγχου, να ελέγξει εάν όντως ο φορολογικός έλεγχος διεξάγεται βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου ή εάν έχει επεκταθεί σε άλλο αντικείμενο από αυτό που αναγράφεται στην εντολή, χωρίς την κοινοποίηση συμπληρωματικής εντολής που να προσδιορίζει την ελεγκτική αρμοδιότητα των οργάνων, β) ουδέποτε της εδόθη η πραγματική δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού.

- **Ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, καθώς δεν τίθεται ζήτημα προσαύξησης της περιουσίας της και απόκρυψης φορολογητέας ύλης.** Εν προκειμένω, άπασες οι πρωτογενείς καταθέσεις, ως έχουν περιληφθεί στην από 15/01/2020 έκθεση Παράθεσης Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας δεν προέρχονται από δική της επιχειρηματική δραστηριότητα, παρά από επιχειρηματική δραστηριότητα του συντρόφου της, του, Νευρολόγου-Ψυχιάτρου. Η ίδια απλώς και μόνον διευκόλυνε ταμειακώς τον στην είσπραξη του τιμήματος από τους εκάστοτε πελάτες του για τη διαμονή τους σε ενοικιαζόμενα δωμάτιά του, χωρίς να προσαυξάνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η περιουσία της από τις ανωτέρω συναλλαγές του ιδίου και εν γένει χωρίς να έχει οποιαδήποτε ουσιαστική συμμετοχή και ανάμιξη με την ως άνω δραστηριότητά του. Συνεπώς, αληθής δικαιούχος του περιεχομένου των επίμαχων τραπεζικών λογαριασμών μου και των πρωτογενών πιστώσεων (εμβασμάτων) κατά την ελεγχόμενη περίοδο είναι ο, ο οποίος τους χρησιμοποιούσε για την είσπραξη από τους πελάτες των ενοικιαζόμενων δωματίων του τιμήματος για τη διαμονή τους σε αυτά.

- **Εσφαλμένως έλαβε χώρα διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος - εσφαλμένη επιβολή προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.,** καθώς υπέβαλε ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών όλες τις κατά νόμο δηλώσεις, οι οποίες είναι στο σύνολό τους ακριβείς, αφού περιλαμβάνουν όλα τα εισοδήματα που αποκόμισε κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ουδέν ζήτημα προσαύξησης περιουσίας της τίθεται και κατ' επέκταση απόκρυψης από μέρους της φορολογητέας ύλης, καθώς οι επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της αποτελούν εισόδημα του από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων δωματίων στην περιοχή του

- **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Έλλειψη αιτιολογίας.** Εν προκειμένω, η από 29/07/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου περιορίζεται στην αναφορά, ότι για την ελεγχόμενη ατομική

επιχείρησή της διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Ωστόσο η φορολογική αρχή όφειλε να αιτιολογήσει ειδικότερα το (εσφαλμένο κατά τα άλλα) συμπέρασμά της ότι δήθεν η πηγή των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητάς της ως ελεύθερης επαγγελματία. Δεδομένης της ανωτέρω παράλειψης της φορολογικής αρχής, δεν υφίσταται στερεή πραγματική βάση στο ως άνω συμπέρασμά της, σύμφωνα με το οποίο δήθεν απέκρυψε φορολογητέα ύλη, και αγνοεί τα στοιχεία, στα οποία βασίστηκε αυτή.

Επειδή στα άρθρα 397 και 398 του ν.4512/2018 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 397 Τροποποιήσεις των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι 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.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί 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, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

.....

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου

του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, 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 δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη....

Άρθρο 398 Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

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.»

2. Μετά την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν.4446/2016 (Α' 240), προστίθεται παράγραφος 50 ως εξής:

«50. Φορολογούμενος σε βάρος του οποίου: α) έχει εκδοθεί και δεν έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή β) θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού που έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, δύναται να αποδεχτεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με ανέκκλητη και ανεπιφύλακτη δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή εντός της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 41, τα επιβληθέντα πρόστιμα, βάσει των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 και 59 ή της παραγράφου 17 του παρόντος ή οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 (Α' 179), κατά περίπτωση, μειώνονται στο εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εφαρμοζόμενης αναλόγως της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. 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. 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.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ζητήματα προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, εν συνεχεία και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων, εκδόθηκε η με **ΠΟΛ.1073/2018** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα "Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170).» στην οποία αναφέρονται τα εξής: «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 , 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα: α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. ...

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

2. ...

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογούμενου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.

7. Μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS - ELENXIS οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες θα ενημερώνουν τις αρμόδιες για την υποβολή φορολογικών

δηλώσεων Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και οι τελευταίες θα τηρούν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο, ώστε να καθίσταται ευχερής η υλοποίηση των σχετικών διατάξεων.

Εφιστάται η προσοχή στις αρμόδιες για την παραλαβή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ. για την άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ύστερα από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και την ενημέρωση της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, ώστε αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογούμενου, θεσπίστηκε η υποχρεωτική κοινοποίηση σε αυτόν της εντολής ελέγχου σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους.

Επειδή από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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,

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται μη σύννομη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ουδέποτε της επιδόθηκε εντολή ελέγχου, καθώς και επίσης δεν της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, ώστε να λάβει γνώση της διενέργειας ελέγχου και να μπορέσει να αμυνθεί κατάλληλα και να πράξει αναλόγως.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, στις 05/10/2020 συντάχθηκαν και απεστάλησαν με συστημένη επιστολή (αριθμός RE.....GR) στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της προσφεύγουσας, όπως αυτή εμφανίζεται στο μητρώο του Taxis, το με αριθμ. πρωτ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών και το με αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο γνωστοποίησης

δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Σύμφωνα με τη βεβαίωση δε του Ταχυδρομείου (Περιφερειακή Διεύθυνση - Κατάστημα) με αριθμ. πρωτ. /2021, τα παραπάνω έγγραφα παρελήφθησαν από την ίδια την προσφεύγουσα (αριθμός RE GR1) στις 07/10/2021. Επιπρόσθετα, στις 01/03/2021 συντάχθηκε και δεύτερο αίτημα παροχής πληροφοριών με αριθμ. πρωτ. /2021, το οποίο απεστάλη με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην τελευταία δηλωμένη έδρα της προσφεύγουσας (..... και, Τ.Κ.,) και παραλήφθηκε στις 03/03/2021, ενώ παράλληλα κοινοποιήθηκε και ηλεκτρονικά μέσω e-κοινοποίησης και αναγνώστηκε στις 02/04/2021, στις 19.37:56. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση όλων των παραπάνω εγγράφων και είχε όλο το διαθέσιμο να συνδράμει με κάθε δυνατό τρόπο στον έλεγχο, ήτοι με την παροχή όλων των φορολογικών ή άλλων στοιχείων που της είχαν ζητηθεί.

Επιπλέον με τον ίδιο τρόπο, ήτοι με συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης και μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 02/04/2021 το υπ' αριθμ. /2021 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013, καθώς και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της επί του πορίσματος του έλεγχου εντός είκοσι ημερών. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας αίτημα παράτασης της προθεσμίας έως την 11/06/2021 και στη συνέχεια απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου υπόμνημα, βάσει του οποίου έγιναν από τον έλεγχο κάποιες αριθμητικές διορθώσεις στην αρχική έκθεση της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας, αλλά χωρίς να προσκομιστούν συμπληρωματικές εξηγήσεις αναφορικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις, ώστε να δικαιολογηθούν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της.

Τέλος, όσον αφορά τον ισχυρισμό της ότι έχει έρθει σε ρήξη με το λογιστή της, με τον οποίο συνεργαζόταν επί σειρά ετών, με αποτέλεσμα να έχει διακόψει κάθε συνεργασία μαζί του και ότι εξαιτίας της ρήξης που είχε επέλθει στη συνεργασία τους αυτός ουδέποτε την ενημέρωσε, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθότι αφενός δεν αποδεικνύεται, αφετέρου δεν απαλλάσσει την προσφεύγουσα από τη δική της ευθύνη, ενώ οποιαδήποτε αστική διαφορά μεταξύ ιδιωτών, όπως εν προκειμένω μεταξύ της προσφεύγουσας και του λογιστή της, εκδικάζεται από τα αρμόδια δικαστήρια και δεν υπάγεται στις αρμοδιότητες της δικής μας Υπηρεσίας ή του ελέγχου που οφείλουν, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύλληψης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράλειψης κοινοποίησης της εντολής μερικού ελέγχου, καθώς και της γνωστοποίησης δυνατότητας για υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

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 προσαύξησης της.

.....

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

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.

.....

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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, **επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.**

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

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

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

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.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας - Τμήμα Κοινωνικής Ασφαλιστικής Προστασίας και τη συνημμένη έκθεση παράθεσης στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, αντλήθηκαν για την προσφεύγουσα φορολογικά και τραπεζικά στοιχεία, για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 από την Γενική Διεύθυνση Διακυβέρνησης, το Ο.Π.Σ. ELENXIS του Υπουργείου Οικονομικών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) της Γενικής Γραμματείας

Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και από την αντιπαραβολή του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων, με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά της προέκυψε ότι για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις ποσών που υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά της κατά 58.258,41 ευρώ, 41.317,57 ευρώ και 398.858,80 ευρώ αντίστοιχα.

Στη συνέχεια, με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, και λαμβάνοντας υπόψη το από 11/06/2021 υπόμνημα απόψεων αντιρρήσεων της προσφεύγουσας στο με αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, επαναπροσδιόρισε της ανά φορολογικό έτος διαφορές στις τραπεζικές πιστώσεις. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημά της αναφέρθηκε σε εσφαλμένη αναγραφή στην έκθεση παράθεσης στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας / Τμήμα Κοινωνικής και Ασφαλιστικής Προστασίας των πιστωμένων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όσον αφορά την συγκριτική αντιπαραβολή με την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. GR πελατειακού λογαριασμού που τηρούσε στην τράπεζα Η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, μετά από τον έλεγχο που πραγματοποίησε στην προσκομισθείσα σχετική κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της με αριθμό GR για τα φορολογικά έτη 2016-2018, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από το Μητρώο Τραπεζών, συμφώνησε με τα όσα ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα, καθώς προέκυψε ότι η επεξεργασία που πραγματοποιήθηκε από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας περιείχε αριθμητικά σφάλματα. Για τις λοιπές πρωτογενείς πιστώσεις που καταγράφονται στην Έκθεση Παράθεσης Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε συμπληρωματικές εξηγήσεις, και συνεπώς ο έλεγχος διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, που δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, όπως αυτά αναφέρονται στις οικίες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και 39 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος	Αρχικές διάφορες Οικονομικής Αστυνομίας	Διαφορές που δικαιολογήθηκαν μετά την υποβολή απόψεων - αντιρρήσεων	Διαφορές ελέγχου
2016	58.258,41	0,00	58.258,41
2017	41.317,57	23.942,16	17.375,41
2018	398.858,80	345.286,80	53.572,00

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή της προσφυγή, επικαλείται ότι υφίσταται ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, καθώς δεν τίθεται ζήτημα προσαύξησης της περιουσίας της και απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι άπασες οι πρωτογενείς καταθέσεις που έχουν περιληφθεί στην από 15/01/2020 έκθεση Παράθεσης Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας δεν προέρχονται από δική της επιχειρηματική δραστηριότητα, παρά από επιχειρηματική δραστηριότητα του συντρόφου της, του, Νευρολόγου-Ψυχιάτρου. Η ίδια απλώς και μόνον διευκόλυνε ταμειακώς τον στην είσπραξη του τιμήματος από τους εκάστοτε πελάτες του για τη διαμονή τους σε ενοικιαζόμενα δωμάτια

του, χωρίς να προσαυξάνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η περιουσία της από τις ανωτέρω συναλλαγές του ιδίου και εν γένει χωρίς να έχει οποιαδήποτε ουσιαστική συμμετοχή και ανάμιξη με την ως άνω δραστηριότητά του.

Επειδή ωστόσο ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας αορίστως προβάλλεται, δεδομένου ότι ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι αληθής δικαιούχος του περιεχομένου των επίμαχων τραπεζικών λογαριασμών της και των πρωτογενών πιστώσεων (εμβασμάτων) κατά την ελεγχόμενη περίοδο είναι ο, και να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 "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 που προκύπτει προς καταβολή 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, εν προκειμένω, βάσει του πορίσματος της σχετικής έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επομένως ορθώς έλαβε χώρα διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος και επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. για τα έτη 2016, 2017 και 2018.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή η από 29/07/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την διαπίστωση των παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, αξιολογήθηκαν τα στοιχεία που ήλθαν σε γνώση του ελέγχου με το υπ' με αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής

Αστυνομίας - Τμήμα Κοινωνικής Ασφαλιστικής Προστασίας, με συνημμένη έκθεση παράθεσης στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας. Επιπλέον, κατά τον έλεγχο αξιολογήθηκαν οι ισχυρισμοί και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το από 11/06/2021 υπόμνημα απόψεων αντιρρήσεων της στο με αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων και επαναπροσδιόρισε τις ανά φορολογικό έτος διαφορές ανάμεσα στις τραπεζικές πιστώσεις της προσφεύγουσας και τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Εξάλλου, η προσφεύγουσα, πλην της επισήμανσης για τις συγκεκριμένες εγγραφές στην τράπεζα με IBAN για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν αιτιολόγησε τις πρωτογενείς πιστώσεις που καταγράφονται στην έκθεση Παράθεσης Στοιχείων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου, αλλά ούτε και στο παρόν ενδικοφανές στάδιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/07/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Α) Φορολογικό έτος 2016

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	12.153,20	70.411,61	70.411,61	58.258,41
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	92,25	22.103,77	22.103,77	22.011,52
Προκαταβολή φόρου		2.673,70	2.673,70	2.673,70	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			11.005,76	11.005,76	11.005,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3,37	3.688,04	3.688,04	3.684,67

Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	3.419,32	40.121,27	40.121,27	36.701,95
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Β) Φορολογικό έτος 2017

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	7.750,00	25.125,41	25.125,41	17.375,41
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	969,12			
	Χρεωστικό ποσό		1.874,36	1.874,36	2.843,48
Προκαταβολή φόρου		1.704,58	1.704,58	1.704,58	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			1.421,74	1.421,74	1.421,74
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			201,67	201,67	201,67
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		1.385,46	5.852,35	5.852,35	4.466,89
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Γ) Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	5.267,77	58.839,77	58.839,77	53.572,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	825,42	19.038,32	19.038,32	18.212,90
Προκαταβολή φόρου					

Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		9.106,45	9.106,45	9.106,45
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.738,98	2.738,98	2.738,98
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	1.475,42	31.533,75	31.533,75	30.058,33
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.