



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 01/07/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1655**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2016.

5. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «.....» με έδρα επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους

2014 και γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου, φορολ έτους 2014, δ) της υπ' αριθ.....πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§ 3 & 5 του Ν.4337/2015 για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Τα με αρ. πρωτ. 1064863 ΕΙ 2019 ΕΜΠ/06.05.2019 και 133817 ΕΙ 2019 ΕΜΠ/07.06.2019 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας με τα οποία προσκομίστηκαν επιπρόσθετα στοιχεία.

9. Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. /.....ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. 1064863 ΕΙ 2019 ΕΜΠ/06.05.2019 και 133817 ΕΙ 2019 ΕΜΠ/07.06.2019 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας, με τα οποία υπέβαλλε συνημμένα για επεξεργασία, τα ακόλουθα:

1. Ένα μπλε φάκελο ο οποίος περιλαμβάνει α) Στοιχεία , αριθμημένα από Ν° 1 έως 296γ.(φωτοτυπίες επιταγών, βεβαιώσεις καταβολής ασφαλιστρών ασφαλιστήρια συμβόλαια κλπ.). β)Δέκα επτά (17) ένορκες βεβαιώσεις της , , εντός του φακέλου.
2. Ένα μπλε φάκελο με αυτιά που περιλαμβάνει κινήσεις παραγωγής ασφαλιστικών συμβολαίων χρήσεων 2012 έως 2014 (.....) και cd που περιλαμβάνει τα στοιχεία αυτά.
3. Διαβίβαση γνωστοποίησης ένορκης εξέτασης μαρτύρων – Κλήσης (έγγραφα: και)
4. Ένορκη Βεβαίωση με αρ. (σχετ. 2β –η)
5. Νέοι λόγοι επί της ενδικοφανούς προσφυγής (αρ. Πρωτ..... της υπηρεσίας μας
6. Βεβαίωση καταβολής ασφαλιστρών, αντίγραφα επιταγών και ασφαλιστήρια συμβόλαια (σχετικά 1 – 31)

10. Τις υπ. αριθ.&Πράξεις Αναπομπής της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** προς τη **Δ.Ο.Υ.**με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

11. Την από«Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», της **Δ.Ο.Υ.**, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ΕΜΠ..... έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

12. Την υπ. αριθ.....Απόφαση Παράτασης Προθεσμίας για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018.

13. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και των αρ. πρωτ. 1.....ΕΙ 2019 και ΕΙ 2019 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικών υπομνημάτων της προσφεύγουσας, 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:

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 27.596,51 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 3.305,36 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 25.885,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 56.787,40 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 51.625,80 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 7.085,53 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 48.425,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 107.136,33 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 77.334,67 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 10.214,62 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 38.667,34 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 126.216,63 €.

-Με την υπ' αριθμ.....πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§ 3 & 5 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 800,00 €, διότι α) Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για το έτος 2012, για παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση, κατά παράβαση του άρθρου 20 του 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Καταλογίζεται μία γενική παράβαση, ήτοι μία περίπτωση x 1.800,00€ / 3 (άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) = 600,00€.

β) Καταχώρισε τα έξοδα και δαπάνες μηνός Ιανουαρίου 2012 έως Οκτώβριο 2012, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της επιχείρησης εκπρόθεσμα, κατά παράβαση των άρθρων 2, 6, 17, 18 και 19 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) καθώς η ημερομηνία θεώρησης του βιβλίου (3.12.2012) είναι

μεταγενέστερη ημερολογιακά, από την προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου (15η του επόμενου μήνα) για τους προαναφερθέντες μήνες. Καταλογίζεται μία γενική παράβαση, ήτοι μια περίπτωση x 600,00€ / 3 (άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015) = 200,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2012 - 2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 21 παρ 4 του Ν. 4172/2013 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ 1095/2011 και ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 201/17.05.2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τις περιόδους από 01.01.2012 έως 31.12.2014. Η εν λόγω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε κατ' άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 στην ελεγχόμενη με την αριθ. πρωτ. 20357/21.5.2018 συστημένη επιστολή (τεκμαιρόμενη ημερομηνία κοινοποίησης 7.6.2018). Επίσης σύμφωνα με την παραπάνω εντολή, ο έλεγχος διενεργήθηκε προς αξιοποίηση των τραπεζικών δεδομένων, τα οποία αντλήθηκαν από τα πιστωτικά ιδρύματα δια μέσου του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών της παρ. 1 του αρ. 62 του ν. 4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013). Από την διενέργεια του ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της περ. 1 της υποπαραγράφου Ε.1. του άρθρου πρώτου του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και των άρθρων 1 έως 72 του Κ.Φ.Σ. (Ν. 4174/2013) διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

1. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 και των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 διαπιστώθηκαν, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1.1.2012 - 31.12.2012	1.1.2013 - 31.12.2013	1.1.2014 - 31.12.2014
Λογιστικές Διαφορές Κινητών Τηλεφώνων	671,22	595,72	0,00
Λογιστικές Διαφορές Οχημάτων (Ε.Ι.Χ.)	765,20	783,52	0,00
Λοιπές Λογιστικές Διαφορές	2.084,94	1.875,49	1.511,33
Λογιστικές Διαφορές Από Αποσβέσεις	0,00	244,00	1.551,19
ΣΥΝΟΛΑ	3.521,36	3.498,73	3.062,52 €

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στον ανωτέρω πίνακα προστέθηκαν οι αποσβέσεις για τις χρήσεις 2013 και 2014 ως λογιστικές διαφορές, καθώς η επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου το

μητρώο παγίων με αποτέλεσμα να μην μπορεί να διαπιστωθεί ο υπολογισμός των διενεργηθεισών αποσβέσεων.

Τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης, αναμορφώθηκαν με την προσθήκη ως άνω ποσών ως λογιστικών διαφορών.

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για τα υπό κρίση έτη πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

2. Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο κρίθηκε αναγκαίο, λόγω της αιτίας έκδοσης της εντολής έλεγχου να πραγματοποιηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα αξιοποιήθηκαν τα στοιχεία κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, τα οποία αντλήθηκαν από τα πιστωτικά ιδρύματα μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών της παρ. 1 του αρ. 62 του ν. 4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013). Ειδικότερα οι λογαριασμοί που λήφθηκαν υπ' όψιν για τον διενεργηθέντα έλεγχο είναι καταθετικοί. Τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων στους λογαριασμούς αυτούς ελέγχθηκαν ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (για το φορολογικό έτος 2014) .

Στους λογαριασμούς παρουσιάζονται αναλυτικά αναλήψεις και καταθέσεις (χρεώσεις και πιστώσεις) ποσών με τη μορφή μετρητών, επιταγών, μεταφορών από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου του ελεγχόμενου (ατομικούς ή κοινούς), προθεσμιακών καταθέσεων. Διευκρινίζεται ότι για την ανάλυση και επεξεργασία των λογαριασμών, προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει τις πρωτογενείς – αρχικές καταθέσεις του ελεγχόμενου έλαβε υπόψη του τα εξής:

- Ως πρωτογενείς καταθέσεις θεωρούνται όλες οι καταθέσεις – πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών, **εκτός** των: α) επανακαταθέσεων (ανάληψη και κατάθεση εντός της ίδιας ημερομηνίας ή και με διαφορά ημερών) από διαφόρους λογαριασμούς του ελεγχόμενου β) μεταφορών χρηματικών ποσών από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου γ) προθεσμιακών καταθέσεων δ) προϊόντα δανείων ε) πιστωτικών τόκων στ) τραπεζικοί αντιλογισμοί. Συγκεκριμένα δεν συμπεριελήφθησαν καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από εκταμιεύσεις δανείων, τόκους καταθέσεων, αποδόσεις προθεσμιακών καταθέσεων, αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων και μεταφορά άλλων λογαριασμών του ελεγχόμενου.
- Καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου και τρίτων (γονείς, αδέρφια κλπ) θεωρήθηκαν ως εισοδήματα του ελεγχόμενου, επιμερίζοντας το κατατεθειμένο κοινόχρηστο ποσό αναλογικά.

— Δεν εξετάστηκαν από τον έλεγχο πιστώσεις (καταθέσεις) οι οποίες αφορούσαν μικρά ποσά (όπως πιστώσεις τόκων και λοιπά ποσά) μέχρι το ύψος των 200 ευρώ, εκτός κάποιων καταθέσεων μικρότερου ποσού που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης.

Μετά το πέρας της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις (καταθέσεις) που δεν μπορούσαν να αιτιολογηθούν με βάση τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης και για τον λόγο αυτό επιδόθηκε νόμιμα στις 05.11.2018 στην ΜΑΡΗ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ του ΧΡΗΣΤΟΥ με Α.Φ.Μ. και Α.Δ.Τ. ΑΖ248342, το με αριθμό πρωτοκόλλου 40883/05.11.2018 αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με σκοπό τη χορήγηση επαρκούς αιτιολόγησης και απόδειξη για την αιτία, πηγή ή προέλευση των εν λόγω πιστώσεων. Πιο συγκεκριμένα, χορηγήθηκε ανά χρήση «ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ - ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ» για τις ελεγχόμενες περιόδους από 01.01.2012 έως 31.12.2014, οι οποίοι περιλαμβάνουν πιστώσεις χρηματικών ποσών που δεν συσχετίζονται με προγενέστερες χρεώσεις και χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς». Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και δεν κατέθεσε υπόμνημα παροχής εξηγήσεων

Η προσφεύγουσα παρείχε τις έγγραφες εξηγήσεις της τελικώς, με το αρ. πρωτ. 47464/24.12.2018 έγγραφο με τίτλο «**Έγγραφες απόψεις – αντιρρήσεις –αμφισβήτηση**» προς τη Δ.Ο.Υ., με το οποίο παρείχε έγγραφες απόψεις επί του με αριθμό 337/03.12.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ., το οποίο περιείχε αυτούσιους τους πίνακες με τίτλο «ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ - ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ» ανά χρήση – ελεγχόμενη περίοδο.

Από την επεξεργασία – διερεύνηση των δεδομένων των τραπεζικών εγγραφών (πιστώσεων χρηματικών ποσών) των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και βάσει του ως άνω απαντητικού υπομνήματος, που υπέβαλε η προσφεύγουσα, σχετικά με την αιτιολόγηση των καταθέσεων, και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε για την πηγή και την αιτία προέλευσης μέρους των υπό διερεύνηση τραπεζικών εγγραφών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ανά έτος, ως ακολούθως:

Συγκεντρωτικά κατ' έτος οι πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες αναλογούν στην ελεγχόμενη, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα

Α/Α	ΕΤΟΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ /ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (σε €)
1	2012	01.01.2012 – 31.12.2012	2013	58.986,94
2	2013	01.01.2013 – 31.12.2013	2014	152.943,10

3	2014	01.01.2014 – 31.12.2014	2014 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ)	230.455,53
---	------	-------------------------	----------------------	------------

Περαιτέρω από τον έλεγχο επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Αναφορικά με τις απόψεις της ελεγχόμενης, συντάχθηκαν τρεις (3) «ΠΙΝΑΚΕΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ» για κάθε υπό κρίση έτος (ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο).

Στους εν λόγω πίνακες σχολιάζονται από τον έλεγχο, αναλυτικώς οι απόψεις της ελεγχόμενης, λαμβάνοντας υπ' όψιν και τα συνυποβληθέντα δικαιολογητικά. Έτσι μετά την παροχή των απόψεων της ο έλεγχος καταλήγει ποιες είναι τελικώς οι πιστώσεις / καταθέσεις για τις οποίες παρασχέθηκε επαρκής αιτιολόγηση.

Όπου δεν αποδεικνύεται η πηγή ή η προέλευση του ποσού της πίστωσης θα πρέπει να φορολογηθούν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2012 έως 31.12.2013 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 Ν.4174/2013, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2014 έως 31.12.2014.

Επισημαίνεται ότι οι κινήσεις των καταθέσεων - πιστώσεων που αναφέρονται στους ανωτέρω «ΠΙΝΑΚΕΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ», προσδιορίστηκαν από το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων και την αξιοποίηση των τραπεζικών δεδομένων τα οποία είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος. Σημειώνεται ότι οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και τρίτων (σύζυγο, τέκνα, κλπ) επιμερίστηκαν κατά ίση αναλογία ανάμεσα στους δικαιούχους του λογαριασμού.

Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης περί διακράτησης ποσού 50.000,00€, προκειμένου με το ποσό αυτό να πληρώνει με δικά της χρήματα τα ασφαλιστήρια συμβόλαια πελατών της, ώστε να λαμβάνει τα bonus των στόχων που έθεταν οι ασφαλιστικές εταιρείες δεν δύναται να γίνει αποδεκτός, διότι δεν τέθηκαν στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού της, αλλά αποδέχεται τις πιστώσεις των ποσών των εγγραφών με Α/Α 113 και 182 του έτους 2013, συνολικού ποσού 43.274,00€ (28.274,00€ + 15.000,00€) από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Το συνολικό ποσό απόκρυψης εισοδήματος (αναλογούσες πρωτογενείς καταθέσεις), καταλογίστηκε στην αντίστοιχη ελεγχόμενη χρήση ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2012 έως 31.12.2013 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 Ν.4174/2013, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2014 έως 31.12.2014.

Τέλος, η προσφεύγουσα με το ως άνω 47464/24.12.2018 έγγραφό της δεν διατύπωσε απόψεις επί των διαπιστώσεων των λογιστικών διαφορών που της γνωστοποιήθηκαν με το υπ' αριθμ. 337/03.12.2018 σημείωμα διαπιστώσεων και ο έλεγχος διατήρησε τις αρχικές διαπιστώσεις του.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /.....ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1). Άκυρες οι εντολές ελέγχου, έλεγχος χωρίς εντολή είναι άκυρος.

2). Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων με το άρθρο 37 του νόμου 4174/2013

α) Επειδή κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 του Ν. 4174/2013 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, περιέχει τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου και Γενικός Γραμματέας Δημοσίων εσόδων δεν υπάρχει καταργήθηκε η θέση με το νόμο 4389/2016 (ΑΗ94 Φ.Ε.Κ.) με τη σύσταση της Α.Α.Δ.Ε. και επειδή στις πράξεις δεν αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, αλλά ούτε και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, οι πράξεις είναι άκυρες.

β) Μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών, απόρριψη αποσβέσεων και η προσθήκη αυτών ως λογιστικών διαφορών, επειδή δεν αιτιολογούνται από την φορολογική αρχή, δεν της επιδόθηκε πίνακας λογιστικών διαφορών – έλλειψη αιτιολογίας.

3) Νόμιμη η πηγή προέλευσης των καταθέσεων στις τράπεζες, δεν υπάρχουν καταθέσεις άγνωστης πηγής, μη νόμιμη η εφαρμογή του άρθρου 48 του νόμου 2238/1994 και της § 4 του άρθρου 21 του νόμου 4172/2013.

4) Παραβίαση των αρχών της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, κατάχρηση εξουσίας, ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε

ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:.... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 & 25 ν.4174/2013.... Β. 1) Για διενέργεια επανελέγχου σε χρήση /φορολογικό έτος / υπόθεση που, ενώ έχει ελεγχθεί / περαιωθεί, προκύπτουν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία, ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε διενεργήσει τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.».

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «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. ...».

Επειδή, στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, 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.».....

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις

Επειδή, με την ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Στο άρθρο 23 μεταξύ άλλων ορίζεται: «Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.» Με την παράγραφο 4 «Λοιπά θέματα ελέγχου» ορίζεται ότι: «1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017, ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης των εντολών ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα των πράξεων, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω οι ισχυρισμοί της περί μη νόμιμης επίδοσης της 201/0/30.05.2016 εντολής ελέγχου απορρίπτονται ως καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι σχετικές εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ με αρ., αφορούν μερικό έλεγχο εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της περιόδου 01/01/2012-31/12/2014 και με την ίδια αιτία ελέγχου « Έλεγχος κατόπιν εντολής της αρχής του Ν.3691/2008 άρθρο 7 (Ξέπλυμα χρήματος) και σχετ. το αριθ. Πρωτ. έγγραφο της Α.Κ.Ν.Ε

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας δυνάμει της υπ' αριθμ. 201/1/17.05.2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τις περιόδους από 01.01.2012 έως 31.12.2014. Η εν λόγω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε κατ' άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 στην ελεγχόμενη με την αριθ. πρωτ. 20357/21.5.2018 συστημένη επιστολή (τεκμαιρόμενη ημερομηνία κοινοποίησης 7.6.2018).

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 4 του Ν.4174/2013 «Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.» Ο ΚΦΔ δεν καθιερώνει ρητά την υποχρέωση αιτιολόγησης της πρώτης παράτασης, ενώ για την δεύτερη παράταση θα πρέπει να προκύπτουν επαρκώς οι εξαιρετικές περιστάσεις που την υπαγόρευαν. Επίσης, από τον ΚΦΔ δεν ορίζονται οι έννομες συνέπειες από την υπέρβαση του ανώτατου χρόνου της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, ήτοι αν π.χ. οι επαληθεύσεις και οι ενέργειες μετά το χρόνο αυτό είναι άκυρες και δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη για τον καταλογισμό του φόρου ή αν γενικά η πράξη προσδιορισμού του φόρου θα είναι πλημμελής

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δε δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφέρουμε ότι η αιτιολόγηση των πράξεων του ελέγχου είναι πλήρης και επαρκής. Αυτό προκύπτει από την ίδια την έκθεση ελέγχου, στην οποία εδράζεται η κάθε προσβαλλόμενη πράξη αλλά και από το σώμα της ίδιας της πράξης.

Οι λόγοι που καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Ο ισχυρισμός της περί αναιτιολόγητου του διενεργηθέντος ελέγχου ο οποίος συμπαρασύρει αναπόφευκτα σε ακυρότητα και την προσβαλλόμενη πράξη απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, διότι οι προσβαλλόμενες φέρουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, η οποία συμπληρώνεται από την αντίστοιχη έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα έγινε η απόρριψη των δαπανών των αποσβέσεων και η προσθήκη αυτών στις λογιστικές διαφορές.

Επειδή σύμφωνα, σύμφωνα με την από 29/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος των Ν. 2238/1994 και Ν. 4172/2013, προκύπτει ότι «Κατά τις τρεις ελεγχόμενες χειριστικές περιόδους (από 01.01.2012 έως 31.12.2014) τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για κάθε χρήση από τις κείμενες διατάξεις. Σημειώνεται ότι προστίθενται λογιστικές διαφορές, οι οποίες αναλύονται σε ιδιαίτερους συνημμένους πίνακες.» Επιπλέον, σύμφωνα με την από 29/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, «Τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης, αναμορφώνονται με την προσθήκη ως άνω ποσών ως λογιστικών διαφορών.

Όπως προκύπτει λοιπόν από την παραπάνω Έκθεση Ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα της αποτελούν οι αναλυτικές καταστάσεις Λογιστικών Διαφορών ανά χρήση, με τις οποίες δικαιολογούνται ρητά, ειδικά και με σαφήνεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις Λογιστικές Διαφορές και τους λόγους για τους οποίους δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το έγγραφό της δεν διατύπωσε απόψεις επί των διαπιστώσεων των λογιστικών διαφορών του ελέγχου που της χορηγήθηκαν με το υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων και ο έλεγχος διατήρησε τις αρχικές διαπιστώσεις του. Ούτε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται και προσκομίζει νέα στοιχεία προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών της

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δε δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «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. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες

ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

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 περαιτέρω, με την **παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή σύμφωνα, με το **άρθρο 39-** Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), 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 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 περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με θέματα ανάλωσης

κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.)..... 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...]. 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 πληροφορίες και στοιχεία 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).[...] 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.[...]. 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.».**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής

νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]]¹³. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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 περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων-καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, κατά τα κρινόμενα έτη, καλώντας την ίδια να παρέχει εξηγήσεις, προσκομίζοντας οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να συνδράμουν στο ελεγκτικό έργο. Στις περιπτώσεις που οι παρεχόμενες εξηγήσεις δεν ήταν επαρκείς, η σχετική προσαύξηση περιουσίας χαρακτηρίστηκε και φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, ο έλεγχος εξέτασε τις καταθέσεις χρηματικών ποσών, μετρητών, επιταγών επώνυμων και ανώνυμων, σε όλους τους λογαριασμούς, στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, ως προς τους λογαριασμούς στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος, εξετάστηκε η προέλευση των ποσών τα οποία προσδιόρισαν την τελικώς αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και αναλόγως έγινε ο επιμερισμός των ποσών της ως άνω αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μεταξύ των συνδικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε ως αιτιολογημένες καταθέσεις τις μεταφορές ποσών μεταξύ των λογαριασμών της προσφεύγουσας, διότι οι εν λόγω μεταφορές ποσών δεν αποτελούν νέο ποσό κατάθεσης. Ωστόσο, ο έλεγχος ερεύνησε τις μεταφορές ποσών, για τις οποίες δεν προέκυψε συσχετισμός από την αντιπαραβολή χρεώσεων και πιστώσεων όλων των λογαριασμών της προσφεύγουσας και τις μεταφορές που προέκυψαν από λογαριασμούς τρίτων προς τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της πίστωσης, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη. Για το λόγο αυτό, στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται μεν η πηγή προέλευσης των χρημάτων που πιστώνονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογούμενου π.χ. από εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος, αλλά δεν αποδεικνύεται η αιτία – ο λόγος της πίστωσης, τα εν λόγω ποσά θεωρούνται ως μη επαρκώς αιτιολογούμενα και φορολογούνται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του έτους κατά το οποίο επήλθε η προσαύξηση.

Επειδή, από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, τα οποία εξετάσθηκαν σε συνδυασμό με το περιεχόμενο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, προέκυψαν πιστώσεις – καταθέσεις χρηματικών ποσών για τις οποίες ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατό να διαπιστώσει την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους και τις οποίες δεν μπόρεσε να συσχετίσει με αντίστοιχες προηγούμενες χρεώσεις – αναλήψεις, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. 40883/05.11.2018 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 να θέσει στην διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν.2238/1994 και των διατάξεων των άρθρων 21§4 και 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι κρινόμενοι τραπεζικοί λογαριασμοί (στους οποίους πιστώθηκαν τόσο ποσά τα οποία αιτιολογήθηκαν όσο και ποσά τα οποία δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα) είναι καταθετικοί. Από τις κινήσεις των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι διενεργούνταν αναλήψεις μετρητών, πληρωμές οικογενειακών υποχρεώσεων, μεταφορές προς άλλους λογαριασμούς στους οποίους είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος η προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ. /.....**ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. και συμπληρωματικά υπομνήματα** μας απέστειλε συνημμένα τα ακόλουθα στοιχεία: **1.**Ένα μπλε φάκελο ο οποίος περιλαμβάνει α) Στοιχεία , αριθμημένα από Νο 1 έως 296γ.(φωτοτυπίες επιταγών, βεβαιώσεις καταβολής ασφαλιστρών ασφαλιστήρια συμβόλαια κλπ.).β)Δέκα επτά (17) ένορκες βεβαιώσεις της, (....., εντός του φακέλου.

2.Ένα μπλε φάκελο με αυτιά που περιλαμβάνει κινήσεις παραγωγής ασφαλιστικών συμβολαίων χρήσεων 2012 έως 2014 (.....) και cd που περιλαμβάνει τα στοιχεία αυτά.

3.Διαβίβαση γνωστοποίησης ένορκης εξέτασης μαρτύρων – Κλήσης (έγγραφα: και)

4.Ένορκη Βεβαίωση με αρ. (σχετ. 2β –η)

5. Νέοι λόγοι επί της ενδικοφανούς προσφυγής (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΜΠ της υπηρεσίας μας

6. Βεβαίωση καταβολής ασφαλιστρών, αντίγραφα επιταγών και ασφαλιστήρια συμβόλαια (σχετικά 1 – 31) τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη **Δ.Ο.Υ.**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. /.....ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ.

..... συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας, δεν τα είχε στη διάθεσή της η **Δ.Ο.Υ.**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία, που αφορούν σε αιτιολόγηση της προσαύξησης περιουσίας που καταλογίστηκε από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα και των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας αποφάσισε με τις&**Πράξεις Αναπομπής**, την αναπομπή της υπό εξέτασης υπόθεσης στη **Δ.Ο.Υ.**, προκειμένου να κρίνει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Η **Δ.Ο.Υ.**, λαμβάνοντας υπόψη της τα νέα στοιχεία, προχώρησε σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνέταξε την από«Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας με το υπ. αρ. πρωτ. **ΕΜΠ** έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**), όπως αυτή διαμορφώθηκε.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», η **Δ.Ο.Υ.**, προχώρησε σε νέες ελεγκτικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεση της. Κατόπιν της εξέτασης των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δύναται να προχωρήσει σε διαφοροποίηση του αρχικού του πορίσματος (ως αναφέρεται στην από 29/12/2018 έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος), καταλήγοντας στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

«Από την λεπτομερή εξέταση των συμπληρωματικών στοιχείων συντάχθηκαν τρεις (3) «ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ» ένας για κάθε υπό κρίση έτος (ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο), οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας, ήτοι Α' για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012, Β' για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013 και Γ' για την φορολογική περίοδο 01.01.2014 – 31.12.2014.

Στους εν λόγω πίνακες σχολιάζονται από τον έλεγχο, αναλυτικώς οι απόψεις της ελεγχόμενης, λαμβάνοντας υπ' όψιν και τα συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία προσκομίστηκαν αντιπαραβάλλοντας για κάθε πρωτογενή κατάθεση τις απόψεις της ελεγχόμενης και τις απόψεις του ελέγχου. Έτσι ο έλεγχος καταλήγει ποιες είναι οι πιστώσεις / καταθέσεις για τις οποίες

παρασχέθηκε επαρκής αιτιολόγηση ώστε να τεκμηριωθεί ότι δεν πρόκειται για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ώστε να συντρέχουν οι λόγοι.

Όπου δεν αποδεικνύεται η πηγή ή η προέλευση του ποσού της πίστωσης θα πρέπει να τα ποσά αυτά να φορολογηθούν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2012 έως 31.12.2013 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 Ν.4174/2013, για την φορολογική περίοδο από 01.01.2014 έως 31.12.2014.

Επισημαίνεται ότι οι κινήσεις των καταθέσεων - πιστώσεων που αναφέρονται στους ανωτέρω «ΠΙΝΑΚΕΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ», προσδιορίστηκαν από το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων και την αξιοποίηση των τραπεζικών δεδομένων τα οποία είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος. Σημειώνεται ότι οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κοινούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και τρίτων (σύζυγο, τέκνα, κλπ) επιμερίστηκαν κατά ίση αναλογία ανάμεσα στους δικαιούχους του λογαριασμού.

Στο σημείο αυτό είναι απαραίτητο να δοθούν διευκρινήσεις για συγκεκριμένες πιστώσεις / καταθέσεις και για ομάδες ομοειδών συναλλαγών που εμφανίζουν κοινά συναλλακτικά χαρακτηριστικά, τις οποίες απέρριψε ο έλεγχος. Σημειωτέον ότι η ίδια η ελεγχόμενη έχει συμπεριλάβει στο συμπληρωματικό υπόμνημά της σε πίνακες, τις συναλλαγές που εμφανίζουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά και ο έλεγχος ακολούθησε την συλλογιστική σκέψη των συμπληρωματικών υπομνημάτων της ελεγχόμενης ως διαδικασία εξαγωγής συμπερασμάτων. Οι διευκρινήσεις αυτές δίνονται εδώ ως επιπλέον ανάλυση των απόψεων του ελέγχου στους επισυναφθέντες πίνακες και παρουσιάζουν με σαφήνεια το σκεπτικό απόρριψης από τον έλεγχο, των ισχυρισμών της ελεγχόμενης.

Αναλυτικά:

Α. Ομάδα πιστώσεων που αφορούν καταθέσεις επιταγών τρίτων από την προσφεύγουσα και αφορούν στην παροχή διευκόλυνσης σε πελάτες της ή τρίτους.

Στα συμπληρωματικά στοιχεία που έχει υποβάλλει η ελεγχόμενη με τα με αρ. πρωτ. και συμπληρωματικά υπομνήματα, αναφέρει ότι έκανε διευκολύνσεις σε πελάτες της εξαργυρώνοντας επιταγές τρίτων με μετρητά. Συγκεκριμένα όπως αναφέρει η ίδια η προσφεύγουσα, οι εν λόγω πιστώσεις που απεικονίζονται στα μηχανογραφικά συστήματα των πιστωτικών ιδρυμάτων ως καταθέσεις επιταγών είναι: «ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΣΤΟΥΣ ΟΠΟΙΟΥΣ ΕΚΑΝΕ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΟΥ ΟΠΙΣΘΩΓΡΑΦΟΥΣΑΝ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΠΑΡΕΙΧΕ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΤΟ ΑΝΤΟΙΣΤΙΧΟ ΠΟΣΟ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ». Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι διευκολύνσεις γίνονταν «...στα πλαίσια της διαφήμισης της επιχείρησής της για την σταθερότητα του τζίρου εν μέσω κρίσης». Ως συμπληρωματικά στοιχεία τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου φωτοαντίγραφα των επιταγών, καθώς και ένορκες βεβαιώσεις των πελατών της ελεγχόμενης, στους οποίους παρείχε διευκόλυνση, ενώπιον της συμβολαιογράφου Φιλιππιάδας ΤΕΡΕΖΑΣ ΙΩΑΝΝΟΥ ΚΛΙΤΣΑ.

Ανά χρήση οι πιστώσεις αυτές είναι:

A. Έτος 2012

Πιστώσεις με A/A 1, 10, 12, 14, 15, 16, 25, 50, 55, 56, 69, 79, 81, 87, 107, 108, 110, 115, 117 και 119 συνολικού ποσού 62.041,33€.

B. Έτος 2013

Πιστώσεις με A/A

2, 3, 13, 14, 16, 31, 45, 48, 49, 51, 52, 60, 61, 64, 65, 66, 69, 70, 71, 72, 74, 77, 80, 82, 83, 86, 87, 88, 90, 92, 93, 95, 100, 101, 102, 105, 115, 123, 134, 140, 149, 152, 154, 155, 163, 166, 169, 200, 201, 207 συνολικού ποσού 137.272,21€.

Γ. Έτος 2014

Πιστώσεις με A/A

15, 50, 53, 62, 64, 71, 78, 87, 92, 97, 110, 121, 128, 138, 145, 154, 159, 166, 178, 183, 210, 230, 231, 234, 239, 241, 242, 243, 245, 253, 267, 271, συνολικού ποσού 99.125,64€.

Από τα ανωτέρω στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη (αντίγραφα επιταγών και ένορκες βεβαιώσεις) δεν προκύπτει με σαφήνεια η προέλευση των χρημάτων με τα οποία η ελεγχόμενη εξαργύρωνε τις εν λόγω επιταγές. Συγκεκριμένα, κατά τον ισχυρισμό της με το σχετ. έγγραφο υποβολής απόψεων στην Δ.Ο.Υ.(σελ. 47-48 και σελ.94-98) καθώς και από τις ένορκες βεβαιώσεις διατείνεται ότι εξοφλούσε με μετρητά επιταγές πελατών της, προς διευκόλυνσή τους, χωρίς να αποδεικνύεται η προέλευση των χρημάτων με τα οποία εξοφλούσε τις επιταγές αυτές. Συνεπώς, κάθε πίστωση η οποία αφορά κατάθεση επιταγής από «διευκόλυνση» πελάτη της ελεγχόμενης, θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ως κατάθεση μετρητών. Επειδή όμως η ελεγχόμενη δεν παρείχε επαρκή και πλήρη αιτιολόγηση για την προέλευση των χρημάτων αυτών και ο έλεγχος, αφού η ελεγχόμενη δεν απέδειξε το αντίθετο, κρίνει ότι πρόκειται για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, και θα πρέπει να φορολογηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

B. Ομάδα πιστώσεων που αφορούν καταθέσεις μετρητών από εισπραχθέντα συμβόλαια σε μετρητά από την προσφεύγουσα

Κατά τις υπο κρίση περιόδους κατατέθηκαν μετρητά στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης. Με τα υπομνήματά της η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι τα χρήματα αυτά αφορούν καταθέσεις μετρητών από εισπραχθέντα συμβόλαια σε μετρητά από πελάτες της. Οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί από τον έλεγχο, διότι δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την αιτία ή την προέλευση του ποσού της πίστωσης. Συγκεκριμένα, προσκομίστηκαν μόνο τα καταθετήρια στην Τράπεζα που πραγματοποιήθηκαν από τον σύζυγο της ελεγχόμενης, και σε μία περίπτωση από υπάλληλο της ελεγχόμενης (πίστωση 294 με A/A έτους 2014) και μία από τη συνάδελφό της ασφαλίστρια (πίστωση 302 με A/A έτους 2014), χωρίς ωστόσο να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου καταστάσεις πελατών, τους

οποίους αφορούν τα χρήματα των υπό κρίση πιστώσεων και σχετίζονται με ασφαλιστήρια συμβόλαια, ή αποδείξεις είσπραξης της ελεγχόμενης για χρήματα που έλαβε από πελάτες της, για εξόφληση ασφαλιστρών, προκειμένου να επαληθεύεται ο ισχυρισμός της.

Ανά χρήση οι πιστώσεις αυτές είναι:

A. Έτος 2012

Πιστώσεις με A/A

2, 11, 27, 71, 72, 74, 77, 78, 89 συνολικού ποσού 30.840,00€.

B. Έτος 2013

Πιστώσεις με A/A

43, 58, 94, 99, 138, 139, 141, 142, 144, 146, 148, 150, 153, 157, 159, 160, 162, 165, 167, 168, 172, 176, 178 συνολικού ποσού 131.363,59€.

Γ. Έτος 2014

Πιστώσεις με A/A

49, 55, 76, 83, 84, 96, 105, 114, 120, 124, 130, 134, 141, 147, 148, 155, 156, 162, 175, 184, 190, 200, 204, 212, 214, 220, 222, 224, 229, 235, 238, 244, 257, 266, 274, 276, 281, 285, 288, 290, 291, 298, 301, 303 συνολικού ποσού 279.000,00€.

Γ. Ομάδα πιστώσεων του πελάτη της ελεγχόμενης ΠΑΠΠΑ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και των υιών του ΠΑΠΠΑ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ και ΠΑΠΠΑ ΧΡΗΣΤΟΥ.

Η ελεγχόμενη στο με αριθμό πρωτ. 1064863ΕΙ2019 συμπληρωματικό υπόμνημα επι της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της στο οποίο εκθέτει νέους λόγους, επισυνάπτει πίνακες πιστώσεων και συναλλαγών (πίνακας 9 σελ. 61 και πίνακας 10 σελ. 62) που αφορούν πιστώσεις επιταγών. Σύμφωνα με την ελεγχόμενη: «...οι παραπλεύρως καταθέσεις αφορούν 8 επιταγές από τους, και και αφορούν απλήρωτα ασφαλιστικά συμβόλαια από το Οικ. έτος 2010 (Χρήση 2009) τα όποια εξοφλούνταν ανά διαστήματα με τις εν λόγω επιταγές. Επίσης παραθέτει τον πίνακα από τις ασφαλιστικές εταιρείες με τα συμβόλαια των:, και για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 όπως και τις βεβαιώσεις καταβολής ασφαλιστρών για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 αλλά και το πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης που αποδεικνύει την συγγένεια των παραπάνω προσώπων. (βλ.σχετικό 160 εως 162β και πίνακα 99)...».

Οι απόψεις της ελεγχόμενης γίνονται μερικώς δεκτές, καθώς προσκόμισε βεβαιώσεις ασφαλιστικών εταιρειών και πινάκια παραγωγής ασφαλιστικών συμβολαίων των εταιρειών, που αφορούν τα έτη από 2009 έως 2014. Δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά ή καταστάσεις για τις ασφαλιστικές εταιρείες Ι..... και

..... Το σύνολο των κατατεθειμένων επιταγών ανέρχεται σε 36.652,95€, ενώ το σύνολο των συναπτόμενων ασφαλιστικών συμβολαίων από τον και μελών της οικογένειάς του (υιοί του) ανέρχεται στο ποσό των 19.428,50€ (πίνακας 10 σελ.62έγγραφο). Από αυτά θα πρέπει να αφαιρεθεί ποσό 4.457,41€ το οποίο αφορά ασφαλιστικά συμβόλαια των εταιρειών και για τις οποίες η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε δικαιολογητικά ή άλλα αποδεικτικά έγγραφα. Συνεπώς το ποσό των πιστώσεων που ο έλεγχος δέχεται ότι αφορά την επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης είναι: 19.428,50€ - 4.457,41€ = 14.971,09€. Το ποσό που υπερβαίνει την πληρωμή των ασφαλιστικών συμβολαίων δεν αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα και θα πρέπει να θεωρηθεί ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε 36.652,95€ - 14.971,09€ = 21.682,06€. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ποιες πιστώσεις από τις καταθέσεις των 8 (οκτώ) επιταγών από το αιτιολογούνται και ποιες όχι:

A/A	Πιστ. Ίδρυμα	Αριθμός ή IBAN Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής (εεεε - μμ - ηη)	Περιγραφή ή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης (€)	Ποσό Πίστωσης που αφορά ΠΑΠΠΑ ΝΙΚΟΛΑΟ (€)	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
75	ALPHA BANK (014)	.	2013-08-05	ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ - 000000000	5.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00
52	EUROBAN Κ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (026)	.	2014-01-30	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤ ΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	8.629,15	6.303,15	6.303,15	0,00
90	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ (017)	.	2014-03-06	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠ ΙΤΑΓΗΣ		4.250,00	4.250,00	3.667,94	582,06
15	ALPHA BANK (014)	.	2014-04-02	ΚΑΤΑΘΕΣ Η/ΑΝΑΛΗ ΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	10.870,34	6.000,00	0,00	6.000,00
129	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ (017)	.	2014-06-02	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠ ΙΤΑΓΗΣ	Ποσό επιταγών= 3,100.00 Τεμ.=1 Προμήθεια =0.20 1	3.099,80	3.099,80	0,00	3.099,80
149	ΤΡΑΠΕΖΑ	.	2014-07-	ΚΕΠ		3.000,00	3.000,00	0,00	3.000,00

	ΠΕΙΡΑΙΩΣ (017)		01	ΚΑΤΑΘ.ΕΠ ΙΤΑΓΗΣ					
165	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ (017)	.	2014-07- 24	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠ ΙΤΑΓΗΣ		2.000,00	2.000,00	0,00	2.000,00
168	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ (017)	.	2014-08- 05	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠ ΙΤΑΓΗΣ		7.000,00	7.000,00	0,00	7.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ						36.652,95	14.971,09	21.681,86

Επειδή από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, όπως αυτή διατυπώθηκε στην από 29.12.2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 και ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ., ως προς το ύψος των αναλογουσών πρωτογενών καταθέσεων. Ο έλεγχος δέχτηκε, βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων, ότι ορισμένες πιστώσεις – καταθέσεις που είχαν αρχικώς χαρακτηριστεί ως άγνωστου πηγής ή αιτιολογίας, αιτιολογήθηκαν επαρκώς από την προσφεύγουσα ελεγχόμενη ΜΑΡΗ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ του ΧΡΗΣΤΟΥ με Α.Φ.Μ., καθώς προσκόμισε επαρκή και ικανά αποδεικτικά στοιχεία για την προέλευση των ποσών των καταθέσεων – πιστώσεων. Οι αποκλίσεις από τα αρχικά συμπεράσματα του ελέγχου, αποτυπώνονται τόσο στα ως άνω εκτεθέντα, όσο και στους επισυναπτόμενους πίνακες επί της έκθεσης έλεγχου, στους οποίους παρατίθεται κατ' αντιπαραβολή οι απόψεις της προσφεύγουσας και του ελέγχου.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ «ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ» ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ –ΣΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΕΠΑΡΚΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ

Συγκεντρωτικά κατ' έτος οι πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες αναλογούν στην ελεγχόμενη, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Α/Α	ΕΤΟΣ	ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ /ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ (σε €)
1	2012	01.01.2012 – 31.12.2014	2013	52.714,50
2	2013	01.01.2013 – 31.12.2013	2014	144.352,76
3	2014	01.01.2014 – 31.12.2014	2014 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ)	206.312,49

Το συνολικό ποσό απόκρυψης εισοδήματος (αναλογούσες πρωτογενείς καταθέσεις), θα πρέπει να καταλογιστεί στην προσφεύγουσα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ως εισόδημα της παρ. 3

του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2012 έως 31.12.2013 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 Ν.4174/2013, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2014 έως 31.12.2014.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για τα υπό κρίση έτη διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Έτη	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς της προσφεύγουσας βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς της προσφεύγουσας βάσει Απόφασης
2012	58.986,94	52.714,50
2013	152.943,10	144.352,76
2014	230.455,53	206.312,49

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την προσαύξηση περιουσίας γίνονται μερικώς αποδεκτοί .

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή η αρχή της αμεροληψίας επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον, να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου. Η αρχή της αμεροληψίας εμφανίζεται σε αρκετά χαρακτηριστικά παραδείγματα της δράσης της δημόσιας διοίκησης. Έτσι, α) υφίστανται τα λεγόμενα ασυμβίβαστα, απαγορεύσεις δηλαδή άσκησης επαγγελματικών δραστηριοτήτων στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας (άρθρο 30 Σ), στους Υπουργούς (άρθρο 81 Σ), β) υφίστανται τα κωλύματα διενέργειας πράξεων ή συμμετοχής στα συλλογικά όργανα της δημόσιας διοίκησης. Έτσι για παράδειγμα το υπαλληλικό δίκαιο απαγορεύει σε υπαλλήλους συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό να μετέχουν στην ίδια συνεδρίαση συλλογικού οργάνου και τέλος γ) υπάρχει ως θεμελιακός κανόνας ο κανόνας της πολιτικής ουδετερότητας των δημοσίων υπαλλήλων, ο οποίος κατοχυρώνεται συνταγματικά στο άρθρο 29 Σ, απαγορεύοντας στον δημόσιο υπάλληλο κατά την άσκηση των καθηκόντων του να λειτουργεί με βάση της πολιτικές και κομματικές του επιλογές.

Επειδή η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους.

Επειδή η αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (άρθρο 5 § 1 Σ), επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται το διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση να μην επικαλείται δικές της παραλείψεις, για τις οποίες ο διοικούμενος δεν φέρει καμία ευθύνη ή να αγνοεί μια ευνοϊκή για τον διοικούμενο πραγματική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί επί μακρό χρονικό διάστημα και να αρνείται το δικαίωμα του να συνάγει της ωφέλιμες έννομες συνέπειες της, τα οφέλη δηλαδή που αυτή συνεπάγεται. Η αρχή αυτή συνδέεται με τη διαδικασία ανάκλησης των διοικητικών πράξεων, ενώ στην ουσία παρεμποδίζει την αντιφατική δράση της δημόσιας διοίκησης.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση (Β' Τμήμα επταμ.) «Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – **Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της**

αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, η επιβαλλόμενη από τον κοινό νομοθέτη κα τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος η τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των ανωτέρω, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 990/2004ΟΛ).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στίς από 29/12/2018 εκθέσεις ελέγχου, Εισοδήματος Κ.Β.Σ.-ΚΦΑΣ, της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δε δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου /.....ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με Α.Φ.Μ., καθώς και:

Α. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικον. έτους 2013 ως προς το ποσό που αποτελεί εισόδημα από γνωστή πηγή, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.
- 2) Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς το ποσό που αποτελεί εισόδημα από γνωστή πηγή, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.
- 3) Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς το ποσό που αποτελεί εισόδημα από γνωστή πηγή, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Β. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 4) Της υπ' αριθμ.....πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7§ 3 & 5 του Ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 ως ακολούθως

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

I. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχείριση 01/01/2012 - 31/12/2012):

Τα συγκεντρωτικά δεδομένα των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν για την ελεγχόμενη με βάση τα ως άνω εκτεθέντα με τις ανωτέρω δηλώσεις, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2012 έως 31.12.2012, έχουν ως εξής:

Προέλευση Εισοδήματος	ΔΗΛΩΣΗΣ 01.01.2012 - 31.12.2012	ΕΛΕΓΧΟΥ 01.01.2012 - 31.12.2012	ΑΠΟΦΑΣΗΣ 01.01.2012 - 31.12.2012
Α - Β. Από ακίνητα			
Γ. Από κινητές αξίες			
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	57.267,58	61.839,38	61.839,38
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	19.034,00	19.034,00	19.034,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα (εισόδημα από άγνωστη και μη κατονομαζόμενη πηγή - άρθρο 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994)	0,00	58.986,94	52.714,50
Συνολικό Φορολογητέο εισόδημα	76.301,58	139.860,32	133.587,88

II. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχείριση 01/01/2013 - 31/12/2013):

Τα συγκεντρωτικά δεδομένα των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν για την ελεγχόμενη με βάση τα ως άνω εκτεθέντα με τις ανωτέρω δηλώσεις, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2013 έως 31.12.2013, έχουν ως εξής:

Προέλευση Εισοδήματος	ΔΗΛΩΣΗΣ 01.01.2013 - 31.12.2013	ΕΛΕΓΧΟΥ 01.01.2013 - 31.12.2013	ΑΠΟΦΑΣΗΣ 01.01.2013 - 31.12.2013
Α - Β. Από ακίνητα			
Γ. Από κινητές αξίες			
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	63.343,11	66.841,84	66.841,84
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00

ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	19.433,60	19.433,60	19.433,60
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα (εισόδημα από άγνωστη και μη κατονομαζόμενη πηγή - άρθρο 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994)	0,00	152.943,10	144.352,76
Συνολικό Φορολογητέο εισόδημα	82.776,71	239.218,54	230.628,30

III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχείριση 01/01/2014 - 31/12/2014):

Τα συγκεντρωτικά δεδομένα των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν για την ελεγχόμενη με
βάσει τα ως άνω εκτεθέντα με τις ανωτέρω δηλώσεις, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2014
έως 31.12.2014, έχουν ως εξής:

Προέλευση Εισοδήματος	ΔΗΛΩΣΗΣ 01.01.2014 - 31.12.2014	ΕΛΕΓΧΟΥ 01.01.2014 - 31.12.2014	ΑΠΟΦΑΣΗΣ 01.01.2014 - 31.12.2014
Ακίνητη περιουσία			
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	74,28	74,28	74,28
Επιχειρηματική δραστηριότητα	62.903,33	66.795,29	66.795,29
Επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία – παρ. 4 άρθρου 21 Ν.4172/2013)	0,00	230.455,53	206.312,49
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα			0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	21.094,71	21.094,71	21.094,71
Συνολικό Φορολογητέο εισόδημα	84.072,32	318.419,81	294.276,77

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την
παρούσα απόφαση:**

Της Υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα χρήσης 1/1-31/12/2012),

Εισοδήματα 01/01/2012– 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--	--------------------------	--------------------------	---------------------------	---

Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & των τέκνων	21.623,90	21.623,90	21.623,90	0,00
	Της συζύγου	76.301,58	139.860,32	133.587,88	57.286,30
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	17.496,35	45.092,86	42.202,44	24.706,09
Προκαταβολή φόρου		3.951,97	3.951,97	3.951,97	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			25.885,53	23.174,31	23.174,31
Εισφορά Αλληλεγγύης		2.343,54	5.648,90	5.398,01	3.054,47
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή		24.441,86	81.229,26	75.376,73	50.934,87

Της Υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα χρήσης 1/1-31/12/2013),

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & των τέκνων	15.465,26	15.465,26	15.465,26	0,00
	Της συζύγου	82.776,71	239.218,54	230.628,20	147.851,49
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	14.149,17	65.774,97	62.940,16	48.790,99
Προκαταβολή φόρου		3.797,65	3.797,65	3.797,65	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			48.425,00	45.765,95	45.765,95
Εισφορά Αλληλεγγύης		2.606,11	9.691,64	9.348,03	6.741,92
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή		21.202,93	128.339,26	122.501,79	101.298,86

Της Υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα χρήσης 1/1-31/12/2014),

Εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & των τέκνων	20.783,11	20.783,11	20.783,11	0,00
	Της συζύγου	84.072,32	318.419,81	294.276,77	210.204,45
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	11.165,95	88.500,62	80.553,42	69.367,47
Προκαταβολή φόρου		2.728,64	2.728,64	2.728,64	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			58.667,34	34.683,74	34.683,74
Εισφορά Αλληλεγγύης		2.435,30	12.649,92	11.684,20	9.248,90
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή		16.979,89	143.196,52	130.280,00	113.300,11

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ:

Επί της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012).

	<u>Βάσει Ελέγχου(€)</u>	<u>Βάσει Απόφασης(€)</u>
<u>Ποσό προστίμου</u>	800,00	800,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.