



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1335

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 175.935,95 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 87.969,06 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 45.305,38 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 309.212,55 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 150.139,92 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 75.097,23 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 45.305,38 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 261.008,13 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο, τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Δυνάμει της αριθμό εντολής του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ήτοι έλεγχος των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών, με αξιοποίηση των τραπεζικών στοιχείων που άντλησε ο έλεγχος από το «Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών» και παράλληλη εφαρμογή Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν.4172/2013 και 27 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν για τα ελεγχόμενα έτη οι κάτωθι διαφορές:

Είδος – Αιτιολογία Προσδιορισθείσας Διαφοράς	Χρήση 2017	Χρήση 2018
Προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 21 § 4 ΚΦΕ)	330.485,16	184.418,86
Διαφορές κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων (αποκλίσεις μεταξύ Βιβλίου Εσόδων & παραστατικών εισαγωγής)	121.054,14	211.942,52
Λογιστικές Διαφορές (εξοφλήσεις αγορών-δαπανών με μη προβλεπόμενο μέσο - άρθρο 23 περ. β Κ.Φ.Ε.)	41.232,10	-
Πώληση Εμπορευμάτων χωρίς έκδοση φορολογικού στοιχείου	43,55	-
ΣΥΝΟΛΟ	*492.814,95	396.361,38

*το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για το έτος 2017, προσαυξήθηκε κατά 421,17 € λόγω προστιθέμενης διαφοράς τεκμαρτών δαπανών, ως εκ τούτου η τελική διαφορά μεταξύ του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο εισοδήματος και του δηλωθέντος ανέρχεται στο ποσό των 492.393,78 € (492.814,95 – 421,17)

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη ανέρχεται στο ποσό των 496.845,02 € για το φορολογικό έτος 2017 και στο ποσό των 400.563,82 € για το φορολογικό έτος 2018.

Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Το ποσό της διαφοράς μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», ύψους 272.045,33 €, όπως αυτό προσδιορίσθηκε από την ανωτέρω μέθοδο για το έτος 2017 και ύψους 306.672,80 € για το έτος 2018, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη στο έτος 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Μετά από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από όλες τις πηγές εισοδήματος και το τελικό φορολογητέο εισόδημα, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται υπόψη για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 – 31/12/2017	4.030,07	496.845,02	276.075,40	496.845,02
1/1 – 31/12/2018	4.202,44	400.563,82	310.875,24	400.563,82

Συνεπώς, ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, το προσδιορισθέν βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος.

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. – Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας

2. Το βάρος της απόδειξης της τέλεσης το φέρει η Διοίκηση – Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας (6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ)
3. Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας
4. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας
5. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με την έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας:

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, 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. Σάκκουλα 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.**».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναγράφεται λεπτομερώς πώς συμπέρανε η Διοίκηση ότι απέκρυψε το αληθινό εισόδημα από την επιχειρηματική της δραστηριότητα και ότι πρέπει να φορολογηθεί για άλλο εισόδημα κατά τους δικούς της ανατιμολογητούς ισχυρισμούς. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι έχει καταχωρήσει με κάθε επιμέλεια στα βιβλία εσόδων εξόδων τα ακριβή ποσά, έχει υποβάλει ακριβείς φορολογικές δηλώσεις και έχει πληρώσει τους προβλεπόμενους φόρους.

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° και 4° προβαλλόμενο λόγο σχετικά με το βάρος της απόδειξης και την παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του Ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «**1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του Ν. 4308/2014** η προσφεύγουσα τηρεί για την ατομική της επιχείρηση, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

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 αναγκαίων, 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 επίσης όπως έχει κριθεί και προσφάτως με την νομολογία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών 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.4987/2022.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 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, σε κανένα σημείο της διενέργειας του ελέγχου, μέχρι και την σύνταξη της από έκθεσης, αλλά ούτε και κατά το στάδιο υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά, έγγραφα ή οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που να διαφοροποιούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29). Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 -έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην

έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο, ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με την παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας:

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται παραβίαση της φορολογικής ισότητας λόγω εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εσφαλμένως και ανακριβώς κάνει μνεία σε προσδιορισμό του εισοδήματός της με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός της πραγματοποιήθηκε με τη χρήση των γενικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (καθώς βάσει αυτών προσδιορίστηκε μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα) κι όχι με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσίτελως προβάλλεται.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο σχετικά με την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας:

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, αυτός τυγχάνει αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς το 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 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Περαιτέρω, έχει κριθεί ότι οι διατάξεις των Ν.4174/2013 και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων

παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε 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 δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

Διαφορά φόρου	175.935,95
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022	87.969,06
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	45.305,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	309.212,55

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018:

Διαφορά φόρου	150.139,92
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022	75.097,23
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	35.716,45
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	261.008,13

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/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.