



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-05-2024
Αριθμός απόφασης: 1333

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. 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)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. 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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ:.....**, κατοίκου, επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και

β) της υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

7.Το από 29-04-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 2.948.384,77€, ποσό πρόσθετου φόρου άρθρου 1 Ν.2523/1997 ύψους 3.538.061,72€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 263.378,07€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 6.749.824,56€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 851.229,36€, ποσό πρόσθετου φόρου άρθρου 1 Ν.2523/1997 ύψους 1.021.475,23€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 104.908,81€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.977.613,40€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 19-12-2023 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.2238/1994 της ΔΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ...../30-09-2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./04-10-2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου της ΑΑΔΕ, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ απόσπασμα της υπ' αριθμ./25-08-2021 πορισματικής έκθεσης της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων, προκειμένου να αξιολογηθεί προς έλεγχο της προσφεύγουσας, κατόπιν σαφών ενδείξεων ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής. Εν συνεχεία, η ΔΟΥ, βάσει των αναφερόμενων στην πορισματική έκθεση, προχώρησε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τη συμμετοχή της προσφεύγουσας σε αυξήσεις κεφαλαίου εταιριών και διαπίστωσε ότι η εταιρία «,,,,,,,», ΑΦΜ, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, τα πρακτικά του ΔΣ, τις ανακοινώσεις που καταχωρήθηκαν στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και το προσκομισθέν βιβλίο μετόχων, τα έτη 2012 και 2013, πραγματοποίησε αυξήσεις κεφαλαίου με καταβολή μετρητών, στις οποίες η προσφεύγουσα συμμετείχε με ποσά 4.080.000,00€ το έτος 2012 και 2.600.000,00€ το έτος 2013. Επιπλέον, από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, ύστερα από άρση τραπεζικού απορρήτου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Πληρωμών, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 2.539.156,78€ το έτος 2012 και 36.450,00€ το έτος 2013. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, προκειμένου να εξακριβωθεί αν η προσφεύγουσα είχε στην κατοχή της μετρητά προερχόμενα από δηλωθέντα εισοδήματα προγενεστέρων ετών, απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αρ./06-07-2023 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα α) Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία) και β) Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης -Μεταβολές-Υποχρεώσεις, προς συμπλήρωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1270/24-12-2013, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Περαιτέρω, απέστειλε το υπ' αρ.

...../20-07-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Ν.4987/2022, προκειμένου να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και των ποσών συμμετοχής της στις αυξήσεις κεφαλαίου, ως ανωτέρω. Η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ'αρ./08-08-2023 έγγραφο εξηγήσεων, με το οποίο, ωστόσο, δεν παρείχε εξηγήσεις για τα ζητηθέντα, ώστε ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω ποσά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Συγκεκριμένα, μετά τον επιμερισμό των πιστώσεων, ισομερώς κατά 50 %, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που συνδικαιούχοι είναι η προσφεύγουσα και ο αδερφός της, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσαύξηση περιουσίας είναι ύψους 6.566.206,78€ για το έτος 2012 και 2.619.475,00€ για το έτος 2013. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ'αρ./09-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρ./12-12-2023 υπόμνημα με τις απόψεις της, αλλά αυτές δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς δεν υπάρχει πραγματικό νέο στοιχείο για την επέκταση της πενταετούς παραγραφής στη δεκαετία.
2. Η αύξηση κεφαλαίου έλαβε χώρα απολύτως νόμιμα και δεν απαιτείται να δικαιολογήσει την προέλευση των χρηματικών ποσών για την αύξηση του κεφαλαίου, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 2238/1994, καταργήθηκε το τεκμήριο για την δαπάνη αύξησης μετοχικού κεφαλαίου.
3. Έλλειψη αιτιολογίας. Η Διοίκηση αρκείται σε απλές ανατιολόγητες αναφορές ως προς τις απόψεις της προσφεύγουσας σχετικά με το ζήτημα της παραγραφής και δεν στοιχειοθετείται ή προκύπτει τέλεση φορολογικής παράβασης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 : *«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4987/2022: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....»*

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 και προβλέφθηκαν οι περιπτώσεις που μπορεί να εκδοθεί πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, σύμφωνα δε με την παράγραφο 27^α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 : *«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις***

χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 32 παρ.2 του Ν.4646/2019 : «.....Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2057/25-09-2023 με θέμα την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων : «.....3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, **πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.**

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν..... 4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4987/2022 : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση..»

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος, όταν ο αναλογούν φόρος υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες ευρώ ανά είδος φόρου, συνιστά αξιόποινη φοροδιαφυγή, για την οποία, για τις χρήσεις 2012 και 2013, δύναται να εκδοθεί πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης,

έστω και αν οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης μετά την παρέλευση της πενταετίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι υπ' αριθμ./19-12-2023 και/19-12-2023 προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τις χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα και εκδόθηκαν στις 19-12-2023, ήτοι η πρώτη πράξη μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους 2013, και η δεύτερη πράξη μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους 2014, εντός των οποίων λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τη χρήση 2012 και 2013 αντίστοιχα, αλλά εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν πριν την παρέλευση δεκαετίας.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν για περίπτωση φοροδιαφυγής με την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, τη χρήση 2012 απέκρυψε φορολογητέο εισόδημα ύψους 6.566.206,78€, στο οποίο η διαφορά φόρου ανέρχεται σε ύψος 2.948.384,77€, ήτοι φόρος άνω των 100.000,00€ και τη χρήση 2013 απέκρυψε φορολογητέο εισόδημα ύψους 2.619.475,00€, στο οποίο η διαφορά φόρου ανέρχεται σε ύψος 851.229,36€, ήτοι φόρος άνω των 100.000,00€. Συνεπώς, νομίμως εκδόθηκαν εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε για την φορολογία εισοδήματος των υπό κρίση ετών 2012 και 2013 : «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.....2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:..... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 και ισχύει από 30-09-2010, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου : «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/29.4.2011 σχετικά με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 : «.....2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική

πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

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, κλπ..... 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010..... 11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της 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.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ'αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η

φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του..... 3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016)..»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα) 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, συμπεριλαμβανομένης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα κλήθηκε από τη φορολογική αρχή, με το με αρ. πρ./20-07-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, να παράσχει εξηγήσεις σχετικά με την αιτία και την πηγή προέλευσης α) χρηματικών ποσών ύψους 4.080.000,00€ και 2.600.000,00€ που κατέβαλε το έτος 2012 και το έτος 2013 αντίστοιχα, για αυξήσεις κεφαλαίου της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, τα πρακτικά του ΔΣ, τις ανακοινώσεις που καταχωρήθηκαν στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και το προσκομισθέν βιβλίο μετόχων και β) πρωτογενών τραπεζικών πιστώσεων ύψους 2.539.156,78€ το έτος 2012 και 36.450,00€ το έτος 2013, όπως προέκυψαν από την άρση τραπεζικού απορρήτου και την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν παρείχε καμία εξήγηση για την αιτία και την πηγή προέλευσης των ανωτέρω χρηματικών ποσών, ούτε με το με αρ. πρ./08-08-2023 έγγραφο εξηγήσεων, ούτε με το με αρ. πρ./12-12-2023 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ούτε παρέχει καμία εξήγηση στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 4 παρ. 10 του Ν.3091/2002, με το οποίο καταργήθηκε από 01-01-2003 η περίπτωση β' του άρθρου 17 του Ν.2238/1994 που προέβλεπε το τεκμήριο δαπάνης για χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για αύξηση κεφαλαίου προσωπικών εταιριών : «Με τις προτεινόμενες διατάξεις καταργείται το τεκμήριο αγοράς επιχειρήσεων ή σύστασης ή αύξησης κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγοράς εταιριών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και το τεκμήριο λόγω χορήγησης δανείων προς οποιονδήποτε καθώς και προσωρινών διευκολύνσεων ή προσωρινών καταθέσεων στις ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρίες ή κοινωνίες ή κοινοπραξίες από μέλη ή μετόχους τους. Οι διατάξεις αυτές αποσκοπούν στην τόνωση της επιχειρηματικότητας και την ενίσχυση της χρηματαγοράς» .

Επειδή, ωστόσο, με το άρθρο 48 παρ.3 Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 30-09-2010, προβλέπεται η υποχρέωση της προσφεύγουσας να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής των χρηματικών ποσών που ελέγχονται ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς και ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάσσονται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα ανωτέρω ποσά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, περαιτέρω, δεν υφίσταται σύγκρουση μεταξύ των διατάξεων περί απαλλαγής από τεκμήρια και των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας, καθώς, αφενός, δεν υφίσταται τέτοια πρόβλεψη στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 Ν.2238/1994, αφετέρου, είναι δυνατόν, για διαθέσιμα ποσά που δεν στοιχειοθετείται προσαύξηση περιουσίας, να μην μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς κάλυψη τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων επειδή δεν συντρέχουν λοιπές προϋποθέσεις, όπως υποβολή δηλώσεων. Συνεπώς, οι εν λόγω διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας και περί απαλλαγής τεκμηρίων τυγχάνουν παράλληλης εφαρμογής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έχει την υποχρέωση να αιτιολογήσει την αιτία και πηγή προέλευσης των υπό κρίση χρηματικών ποσών απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 του Ν.4987/2022: «1. Μετά την 1η.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1η.1.2014, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 : «2. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 : «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της 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. 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 επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται στην από 19-12-2023 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.2238/1994 της ΔΟΥ, στην οποία αποτυπώνονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που οδήγησαν στην κρίση του ελέγχου ότι τα εξεταζόμενα ποσά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για τα ελεγχόμενα έτη 2012 και 2013, καθώς και η αιτιολογία περί δεκαετούς προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στην υπό κρίση υπόθεση. Συνεπώς, τόσο οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και η έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδονται, περιέχουν την νόμιμη αιτιολογία.

Επειδή, στην ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ, ο έλεγχος διατυπώνει την αιτιολογημένη απάντησή του στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί παραγραφής στο με αρ. /12-12-2023 υπόμνημα παροχής απόψεων. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α) της υπ' αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και

β) της υπ' αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	5.612,89€	6.755.437,45€	6.755.437,45€	6.749.824,56€

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	14.274,64€	1.991.888,04€	1.991.888,04€	1.977.613,40€

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.