



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-04-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 746

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της οντότητας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στην οδό και, Τ.Κ., κατά των με αριθμό : α)/09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β)/09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ)/09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, δ)/09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, ε)/09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, στ)/09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2017, ζ)/09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2016, η)/9-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2017 και θ)/9-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αριθμό πρωτ. έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. 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 της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , μειώθηκαν οι ζημίες από 74.317,69€ βάσει δηλώσεως σε 50.875,36€ βάσει ελέγχου , ήτοι κατά το ποσό των 23.442,33€.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , μειώθηκαν οι ζημίες από 115.236,03€ βάσει δηλώσεως σε 53.069,72€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 62.166,31€.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της προαναφερόμενης Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 4.661,86€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 158,08€, ήτοι **συνολικά ποσό 4.819,94€** και **εξαλείφθηκε** πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δηλώσεως, ύψους **893,67€**.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 8.458,85€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 517,94€, ήτοι **συνολικά ποσό 8.976,79€**.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.619,68€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Π.Υ) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, καθαρής αξίας 22.006,58€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €5.239,37, ήτοι συνολικής αξίας 27.245,95€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017 , του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 3.711,49€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Π.Υ) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, καθαρής αξίας 30.929,11€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €7.422,99, ήτοι συνολικής αξίας 38.352,10€, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επειδή υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, στην οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν.

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επειδή υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, στην οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν και

Με την υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της προαναφερόμενης Δ.Ο.Υ., επειδή δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ. 16793/24-6-2021 έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου μέρος των δαπανών που καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία (απλογραφικά βιβλία), όπως είχε υποχρέωση, κατά παράβαση της παρ. 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύουν.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ., ως ίσχυε, από την αρμόδια για την φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των άρθρων, 15 παρ. 3 και 27 του Κ.Φ.Δ., τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικατέστησε την με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του Κ.Φ.Δ. που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, διαπιστώθηκαν μεταφορές μετρητών, από τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του

«.....» μετά της συζύγου του «.....», σε εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της προσωπικής εταιρείας «.....», στην οποία διαχειρίστρια είναι η τελευταία, ποσών 22.006,58€ και 24.112,96€, αντίστοιχα, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από την προσφεύγουσα, καθώς δεν απέδειξε, την πραγματική αιτία προέλευσής τους, όπως επίσης ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, επομένως κρίθηκαν ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Ακολούθως, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν, για το φορολογικό έτος 2017, επιπλέον πιστώσεις/καταθέσεις σε εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της προσωπικής εταιρείας «.....», ύψους 41.531,00€, από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσής τους και από εκκαθαρίσεις της τράπεζας Πειραιώς, ποσού 7.690,48€, για ψηφιακές πληρωμές πελατών της οντότητας με τερματικό POS, τα οποία λογίσθηκαν ακαθάριστα έσοδά της, καθώς δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς και με σαφήνεια από την προαναφερόμενη επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα οντότητα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενη τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

- Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης – μη λήψη υπ’ όψη των απόψεών της.
- Μη αιτιολογημένο και εσφαλμένο το συμπέρασμα περί ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ποσών 22.006€ και 24.112,96€, αντίστοιχα, λόγω εσφαλμένου υπολογισμού της ανάλωσης κεφαλαίου των ανωτέρω φυσικών προσώπων και δήθεν μη δυνατότητας να καταθέσουν τα εν λόγω ποσά σε μετρητά σε λογαριασμό της εταιρείας.
- Εσφαλμένη απόρριψη αιτιολογημένων εξηγήσεών της, σχετικά με τις καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας.
- Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας. Ανεπίτρεπτη η μεταφορά του βάρους της απόδειξης στο φορολογούμενο.
- Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και ασφάλειας δικαίου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής: «**1.** Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. **2.** Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. **3.....4.....».**

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του **άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** 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 παρ. **1.....».**

Επειδή, με την αριθ. **ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013** (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε κατ'

εξουσιοδότηση του ανωτέρω νόμου, ορίζεται : «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

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, η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποίησε εγγράφως στην προσφεύγουσα, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων, φορολογικών ετών 2016 και 2017, με κλήση της να διατυπώσει τις απόψεις της, εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα έκανε χρήση του δικαιώματός της και υπέβαλε στην φορολογική αρχή, το με αρ. πρωτ. Σημείωμα Αντιρρήσεων, άρθρων 28 παρ. 1 και 37 του Κ.Φ.Δ., το οποίο ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, καθώς επίσης ότι ο έλεγχος το εξέτασε, το έλαβε υπ' όψη του και αντέκρουσε τους προβαλλόμενους σε αυτό ισχυρισμούς (κεφάλαια υπό στοιχείο, «8.1.3 Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου» έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, «6.8. Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου» της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. και «5.1.3. Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου» εκθέσεων ελέγχου προστίμων άρθρων 54 και 58 Α §1 του Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν εξαρτάται ούτε σχετίζεται με την αποδοχή ή μη των θέσεων-απόψεων της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, 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. 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 προστίμου 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την

επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των 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 διάταξης, τότε μόνο 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 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 και Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαιώς συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

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.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.Τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

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, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του

έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η χρήση τεκμηρίων από το φορολογικό νομοθέτη δεν αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος, καθόσον αυτά καθιερώνουν ειδική μέθοδο εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης(οράτε ενδεικτικά Σ.τ.Ε. 4897/1987).

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. (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. Σ.Τ.Ε. 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 ύπαρξής 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.».

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΚΛΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΠΕΡΙ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΗΣ ΛΟΓΩ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ (ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ) ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΡΙΑΣ-ΕΤΑΙΡΟΥ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ ΤΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19§2 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), όπως αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ζ' και προστέθηκε νέο τρίτο εδάφιο, με το άρθρο 3 του Ν. 3763/2009 (Φ.Ε.Κ. 80/Α/27.05.2009) και ίσχυε από 01/01/2008 έως 31/12/2009: «Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου. Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2009 και επόμενα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19§2 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), όπως η περ. ζ' αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/Α/23.04.2010) και ίσχυε από 01/01/2010 έως 31/12/2013: «1.....«2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α)β) γ)δ) ε)ζ) **Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.** Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, **εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.** Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις 3.000 (τρεις χιλιάδες) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 3.000 (τριών χιλιάδων) και 5.000 (πέντε χιλιάδων) ευρώ, αντίστοιχα. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού....».

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο δημιουργίας κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο,

ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως, ενδεικτικώς, κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1), της εταιρού και διαχειρίστριας της προσφεύγουσας οντότητας «.....» και του συζύγου της, οικονομικών ετών 2009 έως 2014 (εισοδήματα από 1-1-2008 έως 31-12-2013) και φορολογικών ετών 2014 και 2015 (εισοδήματα από 1-1-2014 έως 31-12-2015), προσδιόρισε διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, την 01/01/2016, ποσού **22.003,42€** (μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 30.316,63€, μείον (-) σύνολο κεφαλαίου κατατεθειμένου σε τραπεζικούς λογαριασμούς ύψους 8.313,21€).

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα οντότητα στον προσδιορισμό του σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2008 έως 2015), της ως άνω εταιρού και του συζύγου της, επισημαίνει ότι:

Α) Κατά το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) και 2010 (χρήση 2009) δεδομένου ότι οι τεκμαρτές δαπάνες των, ενόψει της κατοχής σύμφωνα με τη δήλωσή των δύο (2) Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ξεπερνούσε τις 2.900 €, που συνιστούσε το όριο για εκείνα τα έτη, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί από το οικογενειακό εισόδημά των, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 16 και 19 του Κ.Φ.Ε., ανέρχεται ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2008						
ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ						
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ Ε.Ι.Χ.	ΦΟΡ/ΜΟΙ ΙΠΠΟΙ	ΜΗΝΕΣ ΚΥΡ/ΤΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΔ/ΣΙΑΣ	ΕΤΟΣ Α' ΚΥΚΛ/ΡΙΑΣ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ
«.....»	«.....»	14	11	50	2008	9.395,87
«.....»	«.....»	14	11	50	2008	9.395,87
«.....»	«.....»	9	12	100	2000	6.800,00
					ΣΥΝΟΛΟ	25.591,74
ΧΡΗΣΗ 2009						
ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ						
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ Ε.Ι.Χ.	ΦΟΡ/ΜΟΙ ΙΠΠΟΙ	ΜΗΝΕΣ ΚΥΡ/ΤΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΔ/ΣΙΑΣ	ΕΤΟΣ Α' ΚΥΚΛ/ΡΙΑΣ	ΤΕΚΜΗΡΙΟ
«.....»	«.....»	14	11	50	2008	10.250
«.....»	«.....»	14	11	50	2008	10.250
«.....»	«.....»	9	12	100	2000	6.800,00
					ΣΥΝΟΛΟ	27.300,00

Ως εκ τούτου, από την κατοχή δύο (2) Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων το 2009 είχαν τεκμήριο διαβίωσης 25.591,74€ και συνεπώς υπόλοιπο προς ανάλωση μετά από αφαίρεση του ανωτέρω από τα εισοδήματα του έτους 33.968,59€. Για το 2010 είχαν τεκμήριο διαβίωσης λόγω των Ε.Ι.Χ. 23.300€ (αντί του ορθού 27.300,00€) και σε συνδυασμό με το τεκμήριο δαπάνης ύψους 4.956,12€ (τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων) προκύπτει συνολικά ποσό για αφαίρεση 32.256,12€ και συνεπώς το υπόλοιπο προς ανάλωση, μετά από αφαίρεση του ανωτέρω από τα εισοδήματα του έτους, ήταν 10.149,72€. Άρα από τις δύο χρονιές αυτές απέμεινε προς ανάλωση κεφάλαιο 44.118,31 ευρώ και όχι μόνο 36.087,08 ευρώ.

Β) Κατά το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) **όπως προκύπτει από τη φορολογική τους δήλωση** τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης (άρθρου 16 και 17) αθροιζόμενα ήταν 30.348,94 € και ουχί 34.538,05 όπως εσφαλμένα διαλαμβάνεται στον πίνακα της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Συνεπώς, το ανωτέρω ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τα εισοδήματα του έτους .

Γ) Κατά το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) **όπως προκύπτει από τη Φορολογική τους δήλωση** τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης (άρθρου 16 και 17) αθροιζόμενα ήταν 30.865,06€ και ουχί 34.727,22€, όπως εσφαλμένα διαλαμβάνεται στον πίνακα της φορολογικής αρχής. Συνεπώς, το ανωτέρω ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τα εισοδήματα του έτους.

Δ) Κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) **όπως προκύπτει από τη φορολογική τους δήλωση** τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης αθροιζόμενα ήταν 22.851,11 € και ουχί 23.833,61 € όπως εσφαλμένα διαλαμβάνεται στον πίνακα της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Συνεπώς, το ανωτέρω ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τα εισοδήματα του έτους .

Ε) Κατά το οικονομικό έτος 2015 (χρήση 2014) **όπως προκύπτει από τη φορολογική τους δήλωση** τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης (άρθρου 16 και 17) αθροιζόμενα ήταν 22.749,31 € και ουχί 29.471,52 € όπως εσφαλμένα διαλαμβάνεται στον πίνακα της φορολογικής Διοίκησης. Συνεπώς, το ανωτέρω ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τα εισοδήματα του έτους. Λαμβάνοντας υπ' όψη τα προαναφερθέντα, το υπόλοιπο που διέθεταν εις χείρας των σε μετρητά την 01/01/2016 ανερχόταν όχι μόνο σε 30.316,63€ (μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών - σύνολο κεφαλαίου κατατεθειμένο στους τραπεζικούς λογαριασμούς την 01/01/2016 ύψους 8.313,21€) αλλά, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω Α' έως Ε, σε 54.103,84€. Συνεπώς μπορούσαν να πραγματοποιήσουν πιστώσεις/καταθέσεις μετρητών ύψους 44.010,00€ όπως έπραξαν με χρήματα που κατείχαν εις χείρας των εκτός τραπεζικού συστήματος και **«περίσεψε» προς ανάλωση ποσό κεφαλαίου 10.093,84€**. Το δε επόμενο έτος 2017, αντίθετα από τα συμπεράσματα του ελέγχου, λαμβάνοντας υπ' όψη το υπόλοιπο που διέθεταν εις χείρας των σε μετρητά την 01/01/2017, ανερχόταν σε 25.099,23€ (μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 74,288,13€ -σύνολο κεφαλαίου κατατεθειμένο στους τραπεζικούς λογαριασμούς ύψους 49.188,90€) μπορούσαν να πραγματοποιήσουν πιστώσεις/καταθέσεις μετρητών του ανωτέρω ύψους. Περαιτέρω, όμως, η σύζυγος του «.....» **εκταμίευσε δάνειο ύψους 110.000,00 ευρώ, το έτος 2005**, από την Alpha Bank, από το οποίο υπάρχουν ακόμη χρηματικά διαθέσιμα τα οποία χρησιμοποιούνε για οικογενειακές τους ανάγκες. Το γεγονός ότι το δάνειο αυτό έπρεπε να χρησιμοποιηθεί **μόνο για στεγαστικές ανάγκες**, δεν αναιρεί το πραγματικό γεγονός του τρόπου με τον οποίο τελικά αξιοποιήθηκε κατά ένα πολύ μικρό του μέρος.

Ενόψει των ανωτέρω **το σύνολο των καταθέσεων του καλύπτεται από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών σε συνδυασμό για το μικρό υπόλοιπο που απομένει με το δάνειο του 2005.**

Επειδή, η διαχειρίστρια της προσφεύγουσας οντότητας «.....», στους ατομικούς και κοινούς μετά του συζύγου της τραπεζικούς της λογαριασμούς, την 1/1/2016, είχε καταθέσεις/πιστώσεις, ποσού 8.313,21€.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση η προαναφερόμενη εταίρος, για κάλυψη πιστώσεων σε κοινό λογαριασμό τράπεζας Πειραιώς μετά του συζύγου της, ποσού 44.010,00€, το φορολογικό έτος 2016, οι οποίες μεταφέρθηκαν στην εταιρεία «.....», επικαλείται ότι κατείχε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, την 01/01/2016, συνολικού ύψους 54.103,84€.

Επειδή, η φορολογική αρχή στον προσδιορισμό των ρευστών του διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος, την 1/1/2016, υπολόγισε ότι κατείχε ποσό

22.003,42€, επομένως πιστώσεις ύψους 22.006,58€ (44.010,00€ - 22.003,42€ = 22.006,58€), κρίθηκαν ότι αφορούν ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης «.....», για το φορολογικό έτος 2016, καθότι **δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και με σαφήνεια** από την προσφεύγουσα και **δεν απέδειξε** ότι, είτε φορολογήθηκαν νομίμως είτε απαλλάχθηκαν με ειδικές διατάξεις της φορολογίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

α) Η φορολογική αρχή στη διαδικασία προσδιορισμού ρευστών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος, για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, από τα συνολικά οικογενειακά εισοδήματα των οικείων ετών στην έκθεση ελέγχου αφαίρεσε μεταξύ των άλλων (δαπανών) και την καταβαλλόμενη πραγματική δαπάνη «**ενοίκιο της επιχείρησης της συζύγου**», ποσών **24.092,76€ και 25.019,28€**, η οποία λήφθηκε υπόψη στον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος της οντότητας στην οποία ήταν εταίρος και διαχειρίστρια, τις διαχειριστικές χρήσεις 1.1.-31.12.2008 και 1.1.-31.12.2009, αντίστοιχα, όπως αναλύεται στην συσχετιζόμενη υπόθεση του συζύγου της «.....», **χωρίς να τεκμηριώνει πλήρως, επαρκώς και με σαφήνεια την κρίση της.**

β) Η *προσφεύγουσα* στην προαναφερόμενη διαδικασία προσδιορισμού διαθεσίμων εις χείρας, για τα ως άνω οικονομικά έτη, από τα συνολικά οικογενειακά εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την διαχειρίστρια, από 1/1/2008 έως 31/12/2009, αφαίρεσε τις δαπάνες για την κατοχή των δύο (2) Ε.Ι.Χ., ποσών 25.591,74€ και 23.300,00€ (αντί του ορθού 27.300,00€, λόγω αθροιστικού λάθους), αντίστοιχα.

γ) Ακολούθως η *προσφεύγουσα*, για το οικονομικό έτος 2010, από τα συνολικά οικογενειακά εισοδήματα της εν λόγω εταίρου που αποκτήθηκαν, αφαίρεσε επί πλέον δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων, ύψους 4.956,12€.

δ) Περαιτέρω, τα συνολικά οικογενειακά φορολογηθέντα και αφορολόγητα με ειδικές διατάξεις εισοδήματά της, οικονομικών ετών 2009 και 2010, ανέρχονται σε 101.966,17€ και οι οικογενειακές δαπάνες της, σε 57.847,86€, τα ρευστά διαθέσιμα εκτός του τραπεζικού συστήματος, την 31/12/2010, με βάση την παρούσα απόφαση λογίζονται σε 44.118,31€ (101.966,17€ - 57.847,86€).

ε) Η φορολογική Διοίκηση, για τα οικονομικά έτη 2011 έως 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, προσδιόρισε οικογενειακά φορολογηθέντα και αφορολόγητα με ειδικές διατάξεις εισοδήματα, ποσού **154.471,48€**, πλέον προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, ύψους 9.593,50€, ήτοι συνολικά εισοδήματα 164.064,98€ και υπολόγισε οικογενειακές της τεκμαρτές και αντικειμενικές δαπάνες, κατά περίπτωση, ποσών 34.538,05€, 34.727,22€, 29.471,52€, 22.574,31€, 24.690,72€ και 23.833,61€, ήτοι συνολικού ύψους 169.835,43€.

στ) Η *προσφεύγουσα*, για τα ως άνω οικονομικά και φορολογικά έτη, επικαλείται και αποδέχθηκε ότι, οι οικογενειακές δαπάνες της προαναφερόμενης εταίρου, ανέρχονται σε ποσά 30.348,94€, 30.865,06€, 22.851,11€, 22.574,31€, 22.749,31€ και 23.833,61€, ήτοι συνολικού ύψους **153.222,34€**.

Επειδή, οι **τεκμαρτές δαπάνες** χρησιμοποιούνται για τη διασταύρωση και επαλήθευση των δηλωθέντων εισοδημάτων με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Επειδή, η φορολογική αρχή στα δηλωθέντα και νομίμως φορολογηθέντα και αφορολόγητα με ειδικές διατάξεις εισοδήματά της, έλαβε υπόψη και την **προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων** οικονομικών ετών 2012 και 2013 και **φορολογικού έτους 2015**, ποσών **3.280,05€, 1.970,55€ και 4.342,90€**, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 9.593,50€, το οποίο δεν αφορά πραγματικό της οικογενειακό εισόδημα.

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

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η ελεγκτική αρχή προκειμένου να θεμελιώσει την κρίση της, με την κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία της, δεν διενήργησε επαρκείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, όσον αφορά τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, την 1-1-2016, καθότι δεν αφαίρεσε τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και δαπάνες με μετρητά, από τα πραγματικά εισοδήματά των που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο.

Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται μετρητά εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, την 01-01-2016, για την «.....» και τον σύζυγό της, ως ακολούθως:

ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΠΟΣΟ €		
Καταθέσεις προσφεύγοντα, το φορολογικό έτος 2016, που μεταφέρθηκαν στην εταιρεία «.....»			44.010,00
Υπόλοιπο εις χείρας 31-12-2009		44.118,31	
Εισοδήματα πραγματικά δηλωθέντα ετών 2010-2015	154.471,48		
Μείον: Δαπάνες οικογενειακές ετών 2010-2015	153.222,34		
Υπόλοιπο εις χείρας 1-1-2010/31-12-2015		<u>1.249,14</u>	
Συνολικά διαθέσιμο κεφάλαιο, την 1-1-2016, εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων		45.367,45	
Μείον: Καταθέσεις την 1-1-2016 σε Τράπεζες		<u>(8.313,21)</u>	
Χρηματικά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος με δυνατότητα κατάθεσης αυτών, την 1-1-2016			37.054,24
Μη αιτιολογημένες πιστώσεις που μεταφέρθηκαν στην εταιρεία «.....», το φορολογικό έτος 2016, βάσει παρούσας απόφασης			6.955,76

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται εν μέρει αποδεκτοί και οι μη αιτιολογημένες πιστώσεις στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της προαναφερόμενης εταιρείου «.....», που μεταφέρθηκαν στην οντότητα «.....», για το φορολογικό έτος 2016, ανέρχονται στο ποσό των 6.955,76€, το οποίο προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδά της, το οικείο έτος, προσδιορίζονται τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της (ζημίες χρήσης και ζημίες μεταφερόμενες), ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΠΟΣΑ		
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	28.553,93		
Πλέον: Μη αιτιολογημένα έσοδα	<u>6.955,76</u>		
Ακαθάριστα έσοδα απόφασης		35.509,69	
Μείον: Κόστος πωληθέντων	860,75		
Δαπάνες χρήσης	<u>68.520,25</u>	<u>69.381,00</u>	
Ζημίες χρήσης		(33.871,31)	
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες		<u>1.435,75</u>	
Ζημίες χρήσης βάσει απόφασης		(32.435,56)	
Πλέον: Ζημίες παρελθουσών χρήσεων		<u>(33.490,62)</u>	
Ζημίες μεταφερόμενες βάσει απόφασης			(65.926,18)

Ως προς τις πιστώσεις σε εταιρεία «.....», το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα επικαλείται ότι, η εταίρος και διαχειρίστρια αυτής «.....» **εκταμίευσε στεγαστικό δάνειο ύψους 110.000,00 ευρώ, το έτος 2005**, από την Alpha Bank και μέρος αυτού που δεν κάλυψε τον σκοπό για τον οποίο είχε ληφθεί, χρησιμοποιήθηκε για οικογενειακές της ανάγκες, το φορολογικό έτος 2017, ήτοι μετά πάροδο δώδεκα (12) ετών, κατά συνέπεια το ποσό του μη αναλωθέντος στεγαστικού δανείου, πρέπει να καλύψει τις καταθέσεις σε κοινό τραπεζικό της λογαριασμό μετά του συζύγου της, οι οποίες εν συνεχεία μεταφέρθηκαν σε εταιρικό λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται **γενικά, ατεκμηρίωτα και αόριστα** ότι, ένα εναπομείναν ποσό του ληφθέντος στεγαστικού δανείου της ως άνω διαχειρίστριας, το έτος 2005, χρησιμοποιήθηκε για κάλυψη οικογενειακών της αναγκών, μετά την πάροδο δώδεκα (12) ετών, τα οποία **δεν είναι συνεχόμενα** και χωρίς να αποδεικνύει με στοιχεία ποιο ήταν το ακριβές ποσό του στεγαστικού δανείου που χρησιμοποιήθηκε για κάλυψη του σκοπού του, ποιο ποσό αυτού έκανε χρήση για κάλυψη δαπανών της και για ποιες εξ αυτών.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, για εσφαλμένο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της, το έτος 2017, επειδή οι πιστώσεις σε εταιρικό τραπεζικό της λογαριασμό, από κοινό λογαριασμό της διαχειρίστριας μετά του συζύγου της, προήλθαν από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στην οποία συμπεριλήφθηκε και η λήψη στεγαστικού δανείου, το έτος 2005, ποσού 110.000,00€, **απορρίπτονται ως αναπιολόγητοι και αβάσιμοι.**

Επειδή, η φορολογική αρχή σχετικά με τις πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της οντότητας, ποσού 41.531,00€, έκρινε ότι ήταν αγνώστου πηγής ή προέλευσης, καθότι στην κλήση της η προσφεύγουσα **δεν παρείχε επαρκή στοιχεία** για τεκμηρίωση των συγκεκριμένων καταθέσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, πιστώσεις συνολικού ποσού 41.480,00€, αφορούν πληρωμές ασφαλιστικών εισφορών εταίρων της οντότητας στην διαχειρίστρια αυτής, η οποία εν συνεχεία παρέδιδε τα μετρητά στον σύζυγό της, ο οποίος τα κατέθετε στον εταιρικό λογαριασμό, για λογαριασμό αυτών, προκειμένου να εξοφληθούν οι ασφαλιστικές τους εισφορές.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό έγγραφο, ούτως ώστε να αποδεικνύεται με στοιχεία ο ανωτέρω ισχυρισμός της, αυτός **δεν γίνεται δεκτός ως αβάσιμος και ατεκμηρίωτος.**

Επειδή, από την φορολογική Διοίκηση διαπιστώθηκε ότι, πιστώσεις σε εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της οντότητας, ύψους 7.690,48€, προήλθαν από πληρωμές πελατών της με κάρτες, μέσω ασύρματου τερματικού POS της τράπεζας Πειραιώς.

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι, το προαναφερόμενο ποσό των εισπράξεών της, συμπεριλαμβάνεται στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ύψους 42.405,33€, του οικείου έτους.

Επειδή, περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή, για την διαχειρίστρια και εταίρο «.....» της προσφεύγουσας οντότητας «.....»:

α) Προσδιόρισε, για το φορολογικό έτος 2016, οικογενειακά φορολογηθέντα και αφορολόγητα με ειδικές διατάξεις εισοδήματά της, ποσών 18.417,45€ και 67.534,64€, αντίστοιχα, ήτοι συνολικά οικογενειακά εισοδήματα 85.952,09€.

β) Υπολόγισε, για το οικείο έτος, τις οικογενειακές της δαπάνες, σε ποσό 21.757,80€.

γ) Διαπίστωσε ότι, στους ατομικούς και κοινούς μετά του συζύγου της τραπεζικούς λογαριασμούς, την 1/1/2017, είχε καταθέσεις/πιστώσεις, ύψους 49.188,90€ και

δ) Διακρίβωσε ότι, το φορολογικό έτος 2017, καταθέσεις ύψους 39.118,35€, από κοινό τους λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς, μεταφέρθηκαν σε εταιρικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, η ως άνω εταίρος και ο σύζυγός της, την 1/1/2017, είχαν μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος 25.099,23€, ως ακολούθως:

ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΕΙΣ ΧΕΙΡΑΣ 1/1/2017	ΠΟΣΟ €		
Υπόλοιπο εις χείρας 1-1-2016		10.093,84	
Εισοδήματα φορολογηθέντα έτους 2016	18.417,45		
Πλέον: Αφορολόγητα εισοδήματα έτους 2016	67.534,64		
Σύνολο	85.952,09		
Μείον: Δαπάνες έτους 2016	(21.757,80)		
Υπόλοιπο εις χείρας 1-1-2017		64.194,29	
Συνολικά διαθέσιμο κεφάλαιο, την 1-1-2017, εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων		74.288,13	
Μείον: Καταθέσεις την 1-1-2017 σε Τράπεζες		(49.188,90)	
Χρηματικά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος, την 1-1-2017			25.099,23

Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται πιστώσεις μη αιτιολογημένες σε τραπεζικό λογαριασμό της οντότητας «.....» από κοινό τραπεζικό λογαριασμό της «.....», για το φορολογικό έτος 2017, όπως παρακάτω:

ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΠΟΣΟ €		
Μεταφορά ποσών, το έτος 2017, στην εταιρεία «.....»			39.118,35
Υπόλοιπο εις χείρας 1-1-2016		0,00	
Εισοδήματα φορολογηθέντα έτους 2016	18,417,45		
Πλέον: Αφορολόγητα εισοδήματα έτους 2016	67.534,64		
Σύνολο εισοδημάτων έτους 2016	85.952,09		
Μείον: Δαπάνες έτους 2016	(21.757,80)		

Συνολικά διαθέσιμο κεφάλαιο, την 1-1-2017, εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων		64.194,29	
Μείον: Καταθέσεις την 1-1-2017 σε Τράπεζες		(49.188,90)	
Μείον: Χρηματικά διαθέσιμα εκτός τραπεζικού συστήματος, την 1-1-2017			(15.005,39)
Μη αιτιολογημένες μεταφερόμενες πιστώσεις στην εταιρεία «.....», το φορολογικό έτος 2017, βάσει παρούσας απόφασης			24.112,96

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, με βάση την παρούσα απόφαση, για το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017		ΠΟΣΑ	
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ		42.405,33	
ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΡΙΑΣ		24.112,96	
ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ	41.531,00		
ΠΛΕΟΝ: ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕ ΤΕΡΜΑΤΙΚΑ ΡΟΣ	7.690,48		
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	49.221,48		
ΜΕΙΟΝ: ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	<u>42.405,33</u>		
ΕΣΟΔΑ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ		<u>6.816,15</u>	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ			73.334,44

Περαιτέρω, το οικείο έτος, προσδιορίζονται τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα (ζημίες χρήσης και ζημίες μεταφερόμενες), ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017		ΠΟΣΑ	
Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	73.334,44		
Μείον: Δαπάνες χρήσης	(83.323,67)		
Ζημίες χρήσης		(9.989,23)	
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες		<u>7.794,87</u>	
Ζημίες χρήσης βάσει απόφασης		(2.194,36)	
Πλέον: Ζημίες παρελθουσών χρήσεων		<u>(65.926,18)</u>	
Ζημίες μεταφερόμενες βάσει απόφασης			(68.120,54)

Επομένως, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2017, απορρίπτονται ως ατεκμηρίωτοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, αναφορικά με τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της οντότητας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην οδό και, Τ.Κ., ήτοι α) την τροποποίηση των αριθμ.,/09-11-2022 και/09-11-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,/09-11-2022 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής

προστίμου και/09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και β) την επικύρωση των αριθμ.,/09-11-2022 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου,/09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και/09-11-2022,/09-11-2022 και/09-11-2022 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ..

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

1)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Φορολογικό έτος 2016		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη					
ή Ζημίες		74.317,69	50.875,36	65.926,18	8.391,51
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 Ν.3986/11		1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
Πρόσπιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
	για επιστροφή				

2)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη					
ή Ζημίες		115.236,03	53.069,72	68.120,54	47.115,49
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 Ν.3986/11		1.400,00	1.400,00	1.400,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.400,00	1.400,00	1.400,00	0,00
	για επιστροφή				

3)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2016.

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	28.553,93	50.560,51	35.509,69	6.955,76
Αξία φορολογητέων εισροών	32.255,49	30.909,44	30.909,44	1.346,05
Φόρος εκροών	6.798,18	12.037,55	8.454,22	1.656,04
Υπόλοιπο φόρου εισροών	7.691,85	7.375,69	7.375,69	316,16
Πιστωτικό υπόλοιπο	893,67			893,67
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.661,86	1.078,53	1.078,53
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ		158,08	158,08	158,08
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.819,94	1.236,61	1.236,61
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	893,67			893,67

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

4)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	42.681,33	73.610,45	73.610,45	30.929,12
Αξία φορολογητέων εισροών	38.494,22	37.901,75	37.901,75	592,47
Φόρος εκροών	10.243,52	17.666,51	17.666,51	7.422,99
Φόρος εισροών	10.243,52	9.207,66	9.207,66	1.035,86
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.458,85	8.458,85	8.458,85
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ		517,94	517,94	517,94
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.976,79	8.976,79	8.976,79

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

5)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.619,68 €	828,02 €

6)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2017

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.711,49€	3.711,49€

7)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2016

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00€

8)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2017

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00€

9)Επί της υπ' αριθμ./09-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ, φορολογικού έτους 2022

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.