



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 210 9569815  
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

11-03-2015

Αριθμός απόφασης:

954

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

**3.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των: **α)** της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., **β)** του ....., ομορρύθμου εταίρου, κατοίκου ....., **γ)** της ....., ετερόρρυθμου εταίρου, κατοίκου ....., κατά των: **1)** της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής χρήσης 2010, **2)** της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής χρήσης 2011, **3)** της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής χρήσης 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**4.** Τις: **1)** την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής χρήσης 2010, **2)** την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη

Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....διαχειριστικής χρήσης 2011, **3)** την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής χρήσης 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .... οικεία έκθεση ελέγχου.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την από .... εισήγηση του .... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .... και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής των: α) της ....., β) του ....., γ) της ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

**1)** Με την υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 114.385,51 €, πλέον 100.659,25 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. .... εγγράφου με συνημμένα πληροφοριακά δελτία του .....

**2)** Με την υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 64.403,25 €, πλέον 39.930,02 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. .... εγγράφου με συνημμένα πληροφοριακά δελτία του .....

**3)** Με την υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 22.983,75 €, πλέον 8.274,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. .... εγγράφου με συνημμένα πληροφοριακά δελτία του .....

Οι προσφεύγοντες α) ....., β) ....., γ) ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) *Ο καταλογισμός οφείλεται σε σύγκριση στοιχείων που έλαβε ο έλεγχος από Τράπεζες, και ειδικότερα από τα δεδομένα πιστωτικών & χρεωστικών καρτών προσώπων που συναλλάχθηκαν με την εταιρεία. Συνάγεται δε, ότι ο φορολογικός έλεγχος προχώρησε σε άρση Τραπεζικού απορρήτου, η οποία συγχωρείται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η άρση δε του απορρήτου είναι νοητή μόνο κατόπιν πράξης του Οικονομικού Εισαγγελέα, προϋπόθεση που δεν πληρούται εν προκειμένω, γεγονός που καθιστά τη διαδικασία του ελέγχου παράνομη, και η άρση του απορρήτου πρέπει να έπεται της εντολής ελέγχου και όχι να προηγείται.*
- 2) *Η διαδικασία του ελέγχου δεν είναι σύννομη καθώς το άρθρο 67 του ΚΦΕ προβλέπει ο μερικός*

φορολογικός έλεγχος μπορεί να διαταχθεί σε ένα ή περισσότερα θέματα ή αντικείμενα του οριστικού ελέγχου εφόσον αυτά προσδιορίζονται στη σχετική εντολή ελέγχου, πράγμα που δεν προσδιορίζεται.

- 3) Ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη του τα δεδομένα της κοινής πείρας και συναλλακτικής πρακτικής, με αποτέλεσμα να καταλογίζει ακαθάριστα έσοδα για τα οποία δεν αποδεικνύεται η κτήση των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, με συνέπεια την εκ του αποτελέσματος φορολόγησής μας με μικτό συντελεστή ΚΚ κατά πολύ μεγαλύτερου αυτού που θα ίσχυε αν δεν τηρούσαμε βιβλία και στοιχεία.
- 4) Ο τρόπος δε επεξεργασίας των πιστωτικών & χρεωστικών καρτών, όπως φαίνεται στην οικεία έκθεση του ..... η οποία υιοθετείται και από τον παρόντα έλεγχο, δεν παρέχει εχέγγυα για την επαρκή προστασία μας χωρίς τη παρουσία μας ή τεχνικών συμβούλων μας.
- 5) Στη δε ετερόρρυθμο εταίρο μας, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί οιαδήποτε ατομική ευθύνη σε σχέση με τη δράση της εταιρείας μας, επειδή είναι αλλοδαπή και δεν θα μπορούσε να έχει γνώσεις για τη διαχείριση μιας ελληνικής εταιρείας.

**Επειδή**, βάσει της έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, του ..... ( αρ.πρωτ. .... Δ.Ο.Υ. ....), προκύπτουν μεταξύ άλλων και τα κάτωθι:

- Ο έλεγχος των διαλαμβανόμενων στο .... υπ'αριθμ. ...., Π.Δ. 2374/12 για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, έγινε κατόπιν της υπ' αριθμ. .... γραπτής εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, σε αντικατάσταση της ..... εντολής ελέγχου.
- Με το υπ'αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο, ζητήθηκε από την Ελληνική Ένωση Τραπεζών, να γνωρίσει τις κινήσεις ... που κατείχαν τα ελεγχόμενα στο ως άνω .. φυσικά και νομικά πρόσωπα από το έτος 2005-2011, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 3296/04 και το Π.Δ. 85/2005 του ...
- Από τις απαντητικές επιστολές των Τραπεζών, προκύπτει ότι γίνονται χρεώσεις πιστωτικών & χρεωστικών καρτών στα ... που είχαν χορηγηθεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση από τα ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα. Οι ως άνω χρεώσεις αφορούσαν πωλήσεις λιανικής εμπορευμάτων της επιχείρησης προς ιδιώτες, οι οποίοι κατέβαλλαν το αντίτιμο της αγοράς με τη χρήση πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας (εκδόσεως διάφορων ελληνικών και αλλοδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων, εταιρειών ....., .... κλπ). Οι ανωτέρω χρεώσεις, συνιστούν εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, με γνωστά τα στοιχεία του πελάτη καθότι οι πιστωτικές & χρεωστικές κάρτες είναι ονομαστικές, για το οποίο οφείλει να εκδίδει τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία εσόδου σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.
- Από δε την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, προέκυψε το συμπέρασμα, ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση, είχε προβεί σε αντίστοιχες χρεώσεις πιστωτικών καρτών, το άθροισμα των οποίων ανά έτος ήταν υψηλότερο από το σύνολο των δηλωθέντων εσόδων αυτής, για την ελεγχόμενη χρήση.
- Τα ποσά προς καταλογισμό είναι αυτά που μένουν αφού από το σύνολο των χρεώσεων πιστωτικών & χρεωστικών καρτών κάθε έτους, κατόπιν επεξεργασίας, αφαιρέσαμε τις χρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο εσόδου.

**Επειδή**, τα 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

ευχέρεια (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.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου του εισοδήματος, αποτελεί την αιτιολογία των κρινόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση του ως άνω πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Τέλος η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδοκο ποσό φόρου, σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

**Επειδή**, κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 ( Α' 253) εξεδόθη το π.δ. 85/2005 «Οργάνωση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών» (Α' 122), στο άρθρο 2 του οποίου επαναλαμβάνονται τα οριζόμενα στο νόμο σχετικά με την αποστολή και τις αρμοδιότητες της εν λόγω Υπηρεσίας. Τέλος, η Υπηρεσία αυτή ονομάσθηκε «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος» (Σ.Δ.Ο.Ε.) με το άρθρο 88 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

**Επειδή**, η άρση του τραπεζικού απορρήτου, από το ΣΔΟΕ, έγινε βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 (Αποστολή, αρμοδιότητες και βασική διάρθρωση) του Π.Δ. 85/2005 περί "Οργάνωσης της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών".

**Επειδή**, με διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 (παράγραφοι 2, 4, 5 & 6) παρέχονται στην Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών [ήδη Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)] ευρείες εξουσίες για την αποκάλυψη διαφόρων παραβάσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και σοβαρές παραβάσεις οικονομικής φύσεως, προκειμένου στη συνέχεια να επιλαμβάνονται τα αρμόδια όργανα και να επιβάλλουν τις κυρώσεις της οικείας νομοθεσίας ή να λαμβάνουν άλλα τυχόν προβλεπόμενα μέτρα, τα οποία ενδέχεται να μην είναι αποκλειστικώς διοικητικής φύσεως. Μεταξύ των εξουσιών αυτών περιλαμβάνεται.....

3.- α) Η ΥΠ.Ε.Ε. έχει αρμοδιότητα για πρόσβαση και λαμβάνει οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής της, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενη σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενη όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (ν. 2683/1999 ΦΕΚ 19 Α'). Οι αστυνομικές, λιμενικές, στρατιωτικές και λοιπές αρχές και υπηρεσίες υποχρεούνται, όταν τους ζητηθεί, να συνδράμουν άμεσα και αποτελεσματικά τους υπαλλήλους της ΥΠ.Ε.Ε. καθώς επίσης και να χορηγούν κάθε σχετική πληροφορία ή στοιχείο.

β) Η ΥΠ.Ε.Ε. συνεπικουρεί, εφόσον της ζητηθεί, την Τράπεζα της Ελλάδος και την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για τη διερεύνηση παραβάσεων της τραπεζικής νομοθεσίας και της νομοθεσίας για την κεφαλαιαγορά.

4.- Η ΥΠ.Ε.Ε. συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διυπηρεσιακά όργανα.

5.- Η ΥΠ.Ε.Ε. διενεργεί τους ελέγχους της βάσει ειδικού προγραμματισμού, ο οποίος καταρτίζεται με θεσμοθετημένα κριτήρια και μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004.

**Επειδή**, οι διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 3943 (ΦΕΚ Α' 66/31.03.2011) τους οποίους επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρονται στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχων, (προσθέτουν και αντικαθιστούν άρθρα στο ν. 2238/1004 περί εισοδήματος και στο ν. 2859/2000 περί φπα ) ουδεμία σχέση έχουν με τις αρμοδιότητες του ΣΔΟΕ περί άρσης του τραπεζικού απορρήτου.

**Επειδή**, η άρση του τραπεζικού απορρήτου για παροχή πληροφοριών, δεν συνδέεται με τη δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών, καθότι η υπ' αριθμ. .... απόφαση του ΣΤΕ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται στη παραβίαση συνταγματικών διατάξεων (άρθρα 5 παρ. 1, 17 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος) σε περίπτωση δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών ( άρθρο 30 παρ. 5 περίπτωση ε' του ν. 3296/2004).

Ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι, στη πρώτη περίπτωση, ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, τυγχάνουν αβάσιμοι, μη αποδεκτοί και μη νόμιμοι, και πρέπει να απορριφθούν.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) παρ. 1 "Υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. οι οποίοι δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου."

§ 3. Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

**Επειδή**, στην υπ' αριθμ. .... εντολή ελέγχου, αναφέρονται ρητά οι διατάξεις των άρθρων βάσει των οποίων διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος στη προσφεύγουσα, και ρητά αναφέρεται: α) το είδος του ελέγχου (προσωρινός), β) το αντικείμενο ελέγχου (εισόδημα, φπα, έλεγχος εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ, λοιποί φόροι & εισφορές, γ) οι ελεγχόμενες χρήσεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αβάσιμος, μη νόμιμος και μη αποδεκτός.

**Επειδή**, ο καταλογισμός των αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων προκύπτει κατά αναμφισβήτητο τρόπο, καθότι ελήφθησαν στοιχεία από την επεξεργασία της κίνησης τραπεζικών δεδομένων, δηλαδή, από τις χρεώσεις των πιστωτικών και χρεωστικών καρτών στα POS τα οποία είχαν χορηγηθεί από τις Τράπεζες στην προσφεύγουσα επιχείρηση προς διευκόλυνση των συναλλαγών αυτής όσον αφορά τη καταβολή του αντιτίμου της αγοράς προϊόντων από πελάτες της, και οι οποίες αποτελούν πρωτογενείς αρχικές χρεώσεις, και αφορούν έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων για τη προσφεύγουσα, με γνωστά τα στοιχεία του εκάστου πελάτη, καθ' ότι οι πιστωτικές και χρεωστικές κάρτες είναι ονομαστικές.

**Επειδή**, οι χρεώσεις πιστωτικών και χρεωστικών καρτών ιδιωτών στα ....., αποτελούν πιστώσεις για τη προσφεύγουσα που προέρχονται από την πώληση των εμπορευμάτων της και συνιστούν εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα αυτής (εισόδημα Δ' πηγής), για το οποίο οφείλει να εκδίδει τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία εσόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ.

**Επειδή**, από τα τραπεζικά δεδομένα προέκυψε το συμπέρασμα, ότι, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε αντίστοιχες χρεώσεις πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, το άθροισμα των οποίων ανά έτος ήταν υψηλότερο από το σύνολο των δηλωθέντων εσόδων αυτής, για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ., ορθώς ο φορολογικός έλεγχος καταλόγισε το ύψος αυτών, ως αποκρυβέντων, εκδίδοντας τις αντίστοιχες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 28 του ν. 4174/2013).

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι ο καταλογισμός των αποκρυβέντων εσόδων καταδεικνύει την αυθαιρεσία του έλεγχου που διενεργήθηκε και ο οποίος βασίζεται σε μηχανική προσέγγιση των δεδομένων των καρτών των πελατών της, χωρίς να έχουν ελεγχθεί τυχόν λάθη και άλλες παράμετροι, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι καθότι η προσφεύγουσα αν και ήταν ενήμερη και έλαβε γνώση των σχετικών εγγράφων, δεν αιτιολόγησε και δεν ανταπέδωσε το αντίθετο.

**Επειδή**, βάσει της έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, του ..... ( αρ.πρωτ. .... Δ.Ο.Υ. ....), προκύπτουν μεταξύ άλλων και τα κάτωθι:

- Για λόγους προστασίας προσωπικών δεδομένων, τα τραπεζικά ιδρύματα μας απέστειλαν τα νούμερα των πιστωτικών καρτών με κρυπτογραφημένο, μέρος των αριθμών αυτών ενώ άλλες τράπεζες μας χορήγησαν απλά τις αρχικές χρεώσεις που έγιναν στο .....
- Το σύνολο των πρωτογενών-αρχικών χρεώσεων των .... που κατείχε η επιχείρηση, απεστάλησαν σε ψηφιακούς δίσκους (cd) με τη μορφή αρχείων υπολογιστικών φύλλων (excel). Με την υπ'αριθμ. .... απόφαση του προϊσταμένου της ..... συστήθηκε επιτροπή για την ανάγνωση των δεδομένων των ψηφιακών δίσκων που είχαν παραληφθεί και συγκεκριμένα των εξής: α) ψηφιακού δίσκου που παρελήφθη με το αρ. εισερχ. Πρωτ. .... με αποστολέα τη τράπεζα ..... β) ψηφιακού δίσκου που παρελήφθη με το αρ. εισερχ. Πρωτ. .... με αποστολέα τη τράπεζα .... Αυθυμερό η συσταθείσα επιτροπή προέβη στην ανάγνωση των δεδομένων των ανωτέρω ψηφιακών δίσκων και στη σύνταξη σχετικής αναφοράς.
- Στις .... με το υπ'αριθμ. εισερχ. Πρωτ. .... ο διαχειριστής κ. .... αιτήθηκε τη χορήγηση αντιγράφων όλων των εγγράφων που αφορούσαν τις διαπιστωθείσες στο κοινοποιηθέν ... παραβάσεις, τα οποία και παραδόθηκαν ενυπόγραφα αυθυμερόν. Στις .... με το αρ. εισερχ. Πρωτ. .... αιτήθηκε δεκαήμερη (10) παράταση, για υποβολή υπομνήματος σύμφωνα με την αρ. .... ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ (Άρθρο 6 ν. 2690/99). Παρελθούσης της ανωτέρω προθεσμίας και μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου, η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε εγγράφων τις απόψεις της...ούτε και αιτήθηκε περαιτέρω παράτασης ή διευκρινήσεων.
- Επισημαίνεται, ότι παρασχέθηκαν προφορικές διευκρινήσεις στον διαχειριστή της ελεγχόμενης κ. .... για τον τρόπο επεξεργασίας της κίνησης των τραπεζικών δεδομένων και του τρόπου προσδιορισμού της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, αποδεικνύεται, ότι η διαδικασία του ελέγχου και η επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζών, έγινε κατ' αναμφισβήτητο τρόπο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, δεδομένου, ότι, α) δόθηκαν προφορικές διευκρινήσεις στον διαχειριστή της προσφεύγουσας για τον τρόπο επεξεργασίας της κίνησης των τραπεζικών δεδομένων και του τρόπου προσδιορισμού της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, β) έλαβε αντίγραφα όλων των εγγράφων, γ) κλήθηκε να δώσει επεξηγήσεις για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, και δεν προσκόμισε καμία επεξήγηση ή διευκρίνιση, ως όφειλε.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 748 του ΑΚ, Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 749 του ΑΚ, Αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε έναν ή σε μερικούς από τους εταίρους, οι υπόλοιποι αποκλείονται από τη διαχείριση. Αν η διαχείριση ανατέθηκε σε μερικούς μόνο από τους εταίρους, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 759 του ΑΚ, Οι υποχρεώσεις που γεννήθηκαν απέναντι σε τρίτους από τη διαχείριση ή την αντιπροσώπευση της εταιρίας βαρύνουν όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός.

**Επειδή**, Κατά το άρθρο 26 του Εμπορικού Νόμου, «ο ετερόρρυθμος συνεταίρος δεν υπόκειται εις ζημίας, ει μη μόνον καθόσον αύται δεν υπερβαίνουν το ποσό των χρημάτων, τα οποία κατέθεσεν ή όφειλε να καταθέσει εις την εταιρίαν». Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου για τα χρέη της εταιρίας είναι ατομική και περιορισμένη μέχρι του ύψους της εισφοράς του.

**Επειδή**, στο νέο δίκαιο των εμπορικών προσωπικών εταιριών ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει ούτε διαχειριστική ούτε εκπροσωπευτική εξουσία, εκτός αν του χορηγείται αυτή από την εταιρική σύμβαση (άρθ. 274,278 Ν 4072/2012) .

Αν ο ετερόρρυθμος εταίρος μετά από καταστατική πρόβλεψη αναμιχθεί σε πράξη διαχείρισης της εταιρίας, τότε θα ευθύνεται απεριόριστα και σε ολόκληρο, όπως οι ομόρρυθμοι εταίροι [ de facto διαχείριση] (άρθ. 278 § 2 εδ. 2 Ν 4072/2012). Η ευθύνη του δεν περιορίζεται στα υφιστάμενα χρέη της εταιρίας κατά το χρόνο ανάμειξης του, αλλά εκτείνεται και στα μελλοντικά χρέη. Δυνατή όμως είναι η απαλλαγή του ετερόρρυθμου εταίρου από τη βαρύτερη ευθύνη, αν ο τρίτος γνώριζε την ιδιότητα του συμβληθέντος ως ετερόρρυθμου εταίρου (άρθ. 278 Ν 4072/2012) . Εξακολουθεί όμως ο ετερόρρυθμος εταίρος να ευθύνεται και στην τελευταία περίπτωση περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς του (άρθ. 277 παρ. 1 εδ. 2 Ν 4072/2012) ή μέχρι του ποσού που έχει οριστεί στην εταιρική σύμβαση, δηλαδή για μεγαλύτερο ποσό από την εισφορά του (άρθ. 277 § 2 εδ. 2 Ν 4072/2012).

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι στη ....., ως ετερόρρυθμος εταίρος, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί οιαδήποτε ατομική ευθύνη, και ότι είναι ....., και δεν θα μπορούσε να έχει γνώσεις για τη διαχείριση μιας ..... εταιρείας, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως μη νόμιμος, γιατί από τις ..... (με την αριθμ. .... δήλωση στη Δ.Ο.Υ. ....) έως .... (με την αριθμ. .... δήλωση στη Δ.Ο.Υ. ....) υπήρξε διαχειριστής της προσφεύγουσας.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση, των:

1) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οικ. έτους 2011

#### **Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :**

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

|                                                      |                   |
|------------------------------------------------------|-------------------|
| Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης                      | 41.199,09         |
| Πλέον αποκρυβέντα κέρδη βάσει απόφασης               | 508.380,10        |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</b> | <b>549.579,19</b> |

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

|                                        |                   |
|----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                          | 114.385,51        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (88%) | 100.659,25        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>215.044,77</b> |

2) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οικ. έτους 2012

#### **Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :**

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

|                                                      |                   |
|------------------------------------------------------|-------------------|
| Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης                      | 63.426,14         |
| Πλέον αποκρυβέντα κέρδη βάσει απόφασης               | 286.236,72        |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</b> | <b>349.662,86</b> |

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

|                                        |                   |
|----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                          | 64.403,25         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (62%) | 39.930,02         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>104.333,27</b> |

3) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οικ. έτους 2013

#### **Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :**

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

|                                                      |                   |
|------------------------------------------------------|-------------------|
| Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης                      | 110.446,70        |
| Πλέον αποκρυβέντα κέρδη βάσει απόφασης               | 102.150,00        |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</b> | <b>212.596,70</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

|                                        |                  |
|----------------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                          | 22.983,75        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (36%) | 8.274,15         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>31.257,90</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).