



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-03-2017

Αριθμός απόφασης: 2054

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ.1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του ΑΦΜ κατά: **α)** της από 06-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, (αριθμός πράξης/2016) οικ. έτους 2012 διαχειριστική χρήση 01/01/2011 – 31/12/2011, **β)** της από 06-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,(αριθμός πράξης/2016) διαχειριστική χρήση 01/01/2011 – 31/12/2011,γ) της από 06-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστική

χρήση 01/01/2011 – 31/12/2011, λόγω απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος που πρόεκυψε ως διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα-ελεγχόμενου, της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α και Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, λόγω απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, του από 23-10-2013 Πληροφοριακού Δελτίου εφαρμογής διατάξεων ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε) του Σ.Δ.Ο.Ε. Ν. Αττικής,(αρ. εντολής ,αριθμ. Υ.Σ.Ε.-.....-ΥΣΕ-1),της από 23-10-2013 έκθεσης έλεγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 του Σ.Δ.Ο.Ε. Ν. Αττικής (αρ. εντολής ,αριθμ. Υ.Σ.Ε.-.....-ΥΣΕ-2), της από 21-10-2013 έκθεσης έλεγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Ν. Αττικής (αρ. εντολής ,αριθμ. Υ.Σ.Ε.-.....-ΥΣΕ-1),της από 06/10/2016 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2007-31/12/2011, της από 06/10/2016 έκθεσης Φ.Π.Α. ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2007-31/12/2011, της από 06/10/2016 έκθεσης έλεγχου επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011,ελεγχόμενη χρήση 2010, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των ελεγκτών και της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/11/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ ,..... επί της οδού , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την από 06/10/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, (αριθμός πράξης/2016) οικ. έτους 2012 διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011 – 31/12/2011,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος 19.600,28, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(108%) 21.168,30 **συνολικό ποσό 40.768,58 €**, λόγω απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος, που πρόεκυψε ως διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα-ελεγχόμενου και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

β) Με την από 06/10/2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**. (αρ./2016),του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011 – 31/12/2011,καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσόν Φ.ΠΑ.2.524,81 €, μετά πρόσθετου

φόρου(120%) 3.029,77 €, **συνολικό ποσό 5.554,58 €**, λόγω απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος, που πρόέκυψε ως διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα-ελεγχόμενου και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

γ) Με την από 06/10/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011(αρ./2016),του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011 – 31/12/2011,καταλογιστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσόν ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, 2.550,47 €, μετά πρόσθετου φόρου(108%) 2.754,51 €, **συνολικό ποσό 5.304,98 €**, λόγω απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος, που πρόέκυψε ως διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα-ελεγχόμενου και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Συγκεκριμένα ,το Σ.Δ.Ο.Ε. Ν Αττικής με την αρ...../...../2012 εντολή έλεγχου πόθεν έσχες και επεξεργασίας άρσης τραπεζικού απορρήτου του κ., απέστειλε το με αρ.πρωτ...../2012 έγγραφο προς την Ελληνική Ένωση Τραπεζών ζήτησε να του γνωρίσει εγγράφως για την ύπαρξη η μη τραπεζικών λογαριασμών ,θυρίδων η άλλων τραπεζικών προϊόντων και σε θετική περίπτωση την κίνηση αυτών από 01/01/2005 έως σήμερα.

Από τις απαντήσεις των τραπεζών (ΕΤΕ,ΠΕΙΡΑΙΩΣ,EUROBANK,HSBC) και από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών, του ελεγχόμενου-προσφευγοντα και **αφού έλαβε υπόψη του τα δυο υπομνήματα του ελεγχόμενου ,επανεξέτασε τις τραπεζικές κινήσεις και καταλόγισε τα εξής**

	Δηλωθέντα έσοδα ελεγχόμενου και συζύγου	Συνολικές καταθέσεις ελεγχόμενου ανά χρήση	Διαφορά μεταξύ συνολικών καταθέσεων και δηλωθέντων ετήσιων εσόδων	Αποκρυβείσα ύλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στην εταιρεία	Αποκρυβείσα ύλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικά μετά από επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων (σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών)
Οικ.έτη(χρήσεις)	(α)	(β)	(γ)=(β)-(α)	(δ)	(ε)=(γ)-(δ)
2008(2007)	53.522,52	86.204,70	32.682,18	21.265,76	11.416,42
2009(2008)	58.009,16	114.359,32	56.350,16	40.811,14	15.539,02
2010(2009)	58.297,94	115.776,43	57.478,49	35.907,36	21.571,13
2011(2010)	51.302,99	107.756,07	56.453,08	53.145,30	3.307,78
2012(2011)	48.500,00	98.029,15	49.529,15	36.210,69	13.288,46
Σύνολο πενταετίας 2007-2011			252.463,07		

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα-ελεγχόμενο με βάσει την αριθ./2013 εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 01/01/2007- 31/12/2011(όπως αντικαταστάθηκε ταυτόριθμα στις 17/02/2016), συνεπεία του δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής με αρ.πρωτ...../2013.

Με την από 20-10-2013 έκθεση έλεγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92) του 10^{ου} τμήματος ελέγχων της Β' Υποδ/σης ελέγχων του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής καταλογίστηκαν παραβάσεις από τη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, για την αποκρυβείσα φορολογητέα υλη τις οποίες ο ελεγχόμενος αποδέχτηκε όπως αναφέρεται (σελ.12) στην από 06-10-2016 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος

Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις οικονομικού έτους 2012,ως μη νόμιμες, αναιτιολόγητες και εκδοθείσες κατ εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου και κατ εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και αποδείξεων.

Η ελέγχουσα αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και ΦΠΑ για τη χρήση του έτους 2010,μη νομίμως, αναιτιολογήτως και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010, υπολαμβάνοντας εσφαλμένα ότι κάθε αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας που είναι άγνωστης προέλευσης φορολογείται κατά πλάσμα ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα και συνεπάγεται και την επιβολή ΦΠΑ ενώ δεν πρόκειται πράγματι για εισόδημα από την άσκηση δραστηριότητας ελευθέρου επαγγέλματος. Έτσι η φορολογική αρχή δεν ανταπεξέρχεται στο βάρος απόδειξης της παράβασης και ιδίως της παροχής από τον φορολογούμενο υπηρεσιών έναντι (αποκρυβείσας) αμοιβής.

2ος Λόγος

Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και ΦΠΑ κατά το μέρος που μου επιβάλλουν πρόσθετο φόρο ανακρίβειας 120% επί της προκύπτουσας διαφοράς (ποσών 21.168,30 ευρώ,5.304,98 ευρώ, και 5.554,58 ευρώ αντίστοιχα) ερειδόμενο σε αντισυνταγματική διάταξη νόμου ,είναι μη νόμιμες και ακυρωτές.

- Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι η ελέγχουσα αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και ΦΠΑ για τη χρήση του έτους 2011, μη νομίμως, ανατιολογήτως και κατ' ασφαλή ερμηνεία και εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994(Κ,Φ,Ε.)

Άρθρο 2

«1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.»

Άρθρο 48

Με το άρθρο 15 § 3 του ν.3888/2010 προστίθεται νέο-δεύτερο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α').

Η ισχύουσα πλέον μορφή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχει ως εξής:

«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 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.»

Στη σχετική με το νόμο αυτό η εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών, **ΠΟΛ. 1095/29-04-2011:** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....σε περίπτωση που διαπιστωθεί 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 τον φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση...», που προστίθεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 48

του ν.2238/1994 σύμφωνα με την οποία «...ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4», σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1095/2011 σύμφωνα με την οποία «... σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος εφόσον κληθεί φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή αιτία προέλευσης... Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Προς άρση αμφισβητήσεων στην περίπτωση αυτή, το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 (παρ. 10) διευκρινίζει ότι οι παραπάνω διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/94 (που συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010), ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά την 30-9-2010, εκτός ορισμένοι εξαιρέσεων που αφορούν τεκμαρτώσ προσδιοριζόμενα φορολογητέα εισοδήματα (ΤΑΧΙ, Φ.Ι.Χ., αυτ/τα, κλπ.).

Επίσης, σημειώνουμε ότι, όπως αναφέρεται στην προαναφερθείσα εγκύκλιο και με την ισχύουσα διάταξη (πριν την προσθήκη του δεύτερου εδαφίου), θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προκύπτει χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα (πριν την προσθήκη) διάταξη άρθρο 48 § 3 του Ν.2238/94 χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται». Για ερμηνευτικούς λόγους όμως και για άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη επιπλέον του δεύτερου εδαφίου στην παρ. 3 ορίζεται πλέον και ρητά.

Έτσι η ερμηνευτική διάταξη του συγκεκριμένου εδαφίου του νόμου δεν προβλέπει διαφορετική φορολογική μεταχείριση, δεδομένου ότι δεν αντικατέστησε κάποια διάταξη, αλλά προστέθηκε, ερμηνεύοντας ήδη προϋπάρχουσα διάταξη.

Άρθρο 15 παρ. 3 Ν. 3888/2010

Στην παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α΄) προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«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, εν προκειμένω στον προσφεύγοντα-ελεγχόμενο για την χρήση 2011 καταλογίσθηκε από τον έλεγχο αποκρυβείσα ύλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στην εταιρεία με έδρα για υπηρεσίες που παρείχε ως σύμβουλος επιχειρήσεων, ποσόν 36.210,69 ευρώ, που πρόέκυψε ως διαφορά δηλωθέντων εισοδημάτων και καταθέσεων που έγιναν από την εταιρεία στο

Λογαριασμό Τράπεζα, όπως ειδικότερα αναφέρεται στο από 23-10-2013 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής(Σελ.15-16).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων-ελεγχόμενος στο με αρ.πρωτ...../2012 υπόμνημα του σε απάντηση της με αρ. πρωτ...../2013 πρόσκλησης του ΣΔΟΕ σχετικά με τις καταθέσεις που έγιναν από την εταιρεία(.....) αποδέχεται ότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις έγιναν διότι είχε συνάψει σύμβαση μαζί της, για υπηρεσίες που πρόσφερε σε αυτήν, όπως ειδικότερα αναφέρεται στο από 23-10-2013 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων Ν.2238/1994 του Σ.Δ.Ο.Ε Ν. Αττικής(Σελ.12).

Επειδή εν προκειμένω στον προσφεύγοντα-ελεγχόμενο για την χρήση 2011 καταλογίσθηκε από τον έλεγχο αποκρυβείσα ύλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών, ποσόν 13.288,46 ευρώ, που πρόέκυψε ως διαφορά δηλωθέντων εισοδημάτων και καταθέσεων από άγνωστη πηγή η αιτία προέλευσης στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όπως ειδικότερα αναφέρεται στο από 23-10-2013 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων Ν.2238/1994 του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής(Σελ.15-16).

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων-ελεγχόμενος στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι οι καταθέσεις ποσόν 13.288,46 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος ως αποκρυβείσα ύλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από άγνωστο πλήθος συναλλαγών, αφορά σε μεταφορά χρημάτων από λογ/σμο δολαρίων σε λογαριασμό ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων-ελεγχόμενος στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο (κίνηση τραπεζικών λογ/μων ,κάθε άλλο πρόσφορο μέσο) από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού δολαρίων (αριθμός λογαριασμού, δικαιούχος λογαριασμού, οι πρωτογενείς καταθέσεις, τα στοιχεία του καταθέτη των χρημάτων σε ξένο νόμισμα), που στη συνέχεια τροφοδότησε (μεταφορά χρημάτων) τον τραπεζικό λογαριασμό σε ευρώ,

ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό που ο έλεγχος προσδιόρισε ως αποκρυβείσα ύλη από άγνωστη πηγή, αφορούν μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό δολαρίων σε τραπεζικό λογαριασμό ευρώ είναι αναπόδεικτος και απορριπτέος.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.)

Άρθρο 1 «Επιβολή του φόρου»

Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2 «Αντικείμενο του φόρου»

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

Άρθρο 3 «Υποκείμενοι στο φόρο»

1. Στο φόρο υπόκειται:

α)κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Άρθρο 4 «Οικονομική δραστηριότητα»

1.Οικονομική δραστηριότητα , κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

Άρθρο 9 «Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών»

Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α)χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ)χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησης του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Άρθρο 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών»

1.Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία

παρέχονται οι υπηρεσίες ή, αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

Άρθρο 21 - Συντελεστές-Υπολογισμός του φόρου

1.Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε δεκαεννέα τοις εκατό (19%) στη φορολογητέα αξία(όπως τέθηκε σε ισχύ με το άρθρο 12 παρ.1 του ν.3336/2005 ισχύς από 01.04.2005)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του ιατρού,[.....] σύμβουλου επιχειρήσεων,[...].»

Επειδή, 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 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, εν προκειμένω με την υπ.αρ...../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ..καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. για αποκρυβείσα υλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών, ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, φορολογητέα αξία εκρών ποσόν 13.288,46 ευρώ, πλέον ΦΠΑ(19%) ποσόν Φ.Π.Α. 2.524,81 ευρώ,

Επειδή, εν προκειμένω το συνολικό ποσόν που κατατέθηκε (εισέπραξε) ο προσφεύγων από άγνωστη πηγή η αιτία και λογίζεται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα είναι το ποσόν 13.288,46 ευρώ(συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος ΦΠΑ 19%),τροποποιούμε την υπ.αρ...../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ. ως εξής:

Αξία Φορολογητέων Εκρών	11.166,77 ευρώ
ΦΠΑ Εκρών(19%)	2.121,69
Πρόσθετος φόρος(120%)	2.546,03
Συνολικό ποσόν	4.667,72 ευρώ

Επειδή ,σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.3833/2010 ορίζεται ότι

Άρθρο 29 Ν 3986/2011

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 -2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

Επειδή, εν προκειμένω το συνολικό ετήσιο εισόδημα του προσφεύγοντα-ελεγχομένου που υποβάλλει από κοινού δήλωση με την σύζυγο του , προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με βάσει τα δηλωθέντα εισοδήματα και την αποκρυβείσα φορολογητέα υλη ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 06/10/2016 έκθεση τακτικού ελέγχου επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν..3986/2011 στο **ποσόν 106.460,10 ευρώ**

ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκε έκτακτη οικονομική εισφορά πλέον προσαύξησης (108%) συνολικό ποσόν 5.304,98 ευρώ.

- Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι η επιβολή του πρόσθετου φόρου ποσοστό(120%) στις προσβαλλόμενες πράξεις ερειδόμενο σε αντισυνταγματική διάταξη νόμου και οι πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ.2 Ν.2238/1994(ΚΦΕ)

«Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που υπολογίζεται σε ποσοστό επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ως ακολούθως»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου1 παρ.1 περ.1 Ν. 2523/1997

«Αν ο κατά την φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει η όχι την πληρωμή φόρου.....

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26 &1 Ν.3943/2011

1.Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/97 αντικαθίσταται ως εξής :

4.Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό(60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β)**το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%)** για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

2.Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού .(ΦΕΚ66Α΄/31-3-2011).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου3 Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι

Άρθρο 3 Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα

«Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τέλη εισφορές και δικαιώματα υπέρ του δημόσιου»....

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η επιβολή του πρόσθετου φόρου ποσοστό(120%) στις προσβαλλόμενες πράξεις ερειδόμενο σε αντισυνταγματική διάταξη νόμου και ότι οι πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, είναι απαράδεκτος και νόμο αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.)

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 παράγραφο 1 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 εν προκειμένω στις 30-08-2016 **κοινοποιήθηκε** στον ίδιο τον προσφεύγοντα **στην διεύθυνση κατοικίας του, το με αρ...../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Άρθρου 28 Ν.4174/2013)-Κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν.2690/1999)** μαζί με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, έκτακτης οικονομικής εισφοράς ν.3758/2009,και ν.3833/2010,ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 διαχειριστικών χρήσεων 2007-2011 στο οποίο ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του, με το υπ.αρ...../2016 ΥΠΟΜΝΗΜΑ-ΠΑΡΟΧΗ ΑΠΟΨΕΩΝ όπως αναφέρεται στην από 06-10-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν. 4174/2013 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, από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι, «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, και συγκεκριμένα:

α) την επικύρωση της υπ. αρ/2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικ. έτους 2012 διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011–31/12/2011.

β) την τροποποίηση της υπ. αρ/2016 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011–31/12/2011.

γ) την επικύρωση της υπ.αρ...../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011. διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011–31/12/2011.

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

Φόρος Εισοδήματος	Οικ. έτους 2012	Συνολικό ποσόν 40.768,58 €
Φ.Π.Α.	Χρήση 01/01/2011-31/12/2011	Συνολικό ποσόν 4.667,72 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011	Χρήση 01/01-31/12/2011	Συνολικό ποσόν 5.304,98 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.