



Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

15/03/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

893

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. 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.

ε. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....» 2, κατά των α) υπ' αρ. «.....» πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 και β) υπ' αρ. «.....» πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του «.....» και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αρ. «.....» πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 και β) υπ' αρ. «.....» πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου του «.....». των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/8/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την από 15/03/2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 13/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» (συζύγου «.....»), 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:

1) Με την υπ' αριθ. «.....» πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του «.....» οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 204.894,15 € πλέον πρόσθετος φόρος 213.089,92 € λόγω ανακρίβειας και σύνολο διαφοράς 417.984,07€.

2) Με την υπ' αριθ. «.....» πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του «.....» οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 19.543,03 €, πλέον 19.543,03 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και σύνολο εισφοράς 39.086,06.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα της προσφεύγουσας, από το «.....» για την εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογίας Εισοδήματος, κατόπιν της υπ' αρ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του , για το οικονομικό έτος 2011 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2010), και λαμβανομένων υπ όψιν των εμβασμάτων που η προσφεύγουσα απέστειλε στο εξωτερικό κατά το έτος 2010, διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή

αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94 όπως ισχύει, ποσού 476.722,31 ευρώ, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της όπως αυτά αναφέρονται στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Ειδικότερα με την υπ' αριθ. «.....»εντολή μερικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε στο σύζυγο της προσφεύγουσας «.....»μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2010, 2011 & 2012, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει προσαύξηση της περιουσίας του κατά τις ανωτέρω χρήσεις, από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που δεν δικαιολογείται (άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει), επειδή κατά το ημερολογιακό έτος 2010 (οικ. 2011) απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 1 000.000,00 ευρώ και συγκεκριμένα ένα έμβασμα 500.000,00€ στις 9/7/2010 και ένα έμβασμα 500.000,00€ στις 14/7/2010.

Τα εμβάσματα απεστάλησαν στο εξωτερικό «.....») από κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα «.....», με αριθμό «.....», ο οποίος ανήκε στους εξής συνδικαιούχους: α) «.....», και β) «.....».

Τα εμβάσματα απεστάλησαν σε κοινό λογαριασμό της Τράπεζας «.....», με τους ίδιους ως άνω συνδικαιούχους.

Μετά τη διενέργεια του ελέγχου αυτού, εκδόθηκαν οι καταλογιστικές πράξεις με αριθμό «.....» (οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011) και «.....» (οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2011) του προϊστάμενου του «.....», των οποίων ο σύζυγος της προσφεύγουσας αμφισβήτησε την ορθότητα, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), με την από 3/7/2014 και με αριθ. πρωτ. «.....»ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η «.....» απόφαση του προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία, κατά μερική αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής, δέχθηκε ότι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι πράγματι, το χρηματικό ποσό του εν λόγω εμβάσματος εξήχθη από τον κοινό λογαριασμό της Τράπεζας «.....», μεταξύ του προσφεύγοντος και της συζύγου του «.....».

Τα εμβάσματα απεστάλησαν σε κοινό λογαριασμό της Τράπεζας «.....», με τους ίδιους ως άνω συνδικαιούχους και για το λόγο αυτό κρίθηκε ότι η αξία των εμβασμάτων αυτών πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους του λογαριασμού αποστολής τους, με ιδιαίτερο έλεγχο κάθε συνδικαιούχου κατά το μέρος που τον αφορά.

Επειδή δε οι καταλογιστικές πράξεις είχαν εκδοθεί κατόπιν ελέγχου που αφορούσε αποκλειστικά τον σύζυγο «.....»και όχι και τη σύζυγο αυτού «.....», έγινε δεκτό ότι ως προς το αναλογούν σε αυτή ποσό του εμβάσματος, απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος.

Κατόπιν της «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του «.....», η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της «.....» απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για το σύζυγο της ελεγχόμενης και συνδικαιούχο σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό από τον οποίο μεταφέρθηκαν χρηματικά ποσά στο εξωτερικό τη χρήση 2010, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος από το Γραφείο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23,24 και 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 23,24 και 25 του Ν.2238/1994 και εκδόθηκαν οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΚΑΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 - ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΟΛ. 1095/2011 ΚΑΙ 1033/23-2-2013.

α) Είναι αντίθετη στο Σύνταγμα και απαγορεύεται μεταξύ άλλων και η αναδρομική μεταβολή του τρόπου εξεύρεσης της Φορολογητέας ύλης.

β) Είναι αντίθετη στο Σύνταγμα και απαγορεύεται και η αναδρομική εφαρμογή τεκμηρίου (Βλ. ενδεικτικά Σ.τ.Ε.2958/ 1981, Σ.τ.Ε.49/ 1984, Σ.τ.Ε.4355/ 1985}.

Επειδή, αντικείμενο φορολογίας, δεν αποτέλεσε η προσαύξηση περιουσίας μέχρι την ψήφιση του ν. 3888/2010 (31/10/2010).

2. Ισχυρίζεται ότι ουδεμία επαύξηση της περιουσίας της σημειώθηκε υπό οποιαδήποτε εκδοχή, σε κάθε δε περίπτωση πρόκειται για ποσά τα οποία έχουν εμφανή πηγή προέλευσης και έχουν νομίμως δηλωθεί, φορολογηθεί ή απαλλάχθηκαν της φορολογίας.

Ο έλεγχος έπρεπε να λάβει υπόψη του τα πραγματικά (λογιστικά) και όχι τα τεκμαρτά (άρθρ. 34 Ν. 2238/1994) κέρδη από τη συμμετοχή της κατά ποσοστό 50% , α) στην ομόρρυθμη εταιρεία , με αντικείμενο οικοδομικών εργασιών, «.....», η οποία κατά τα οικονομικά έτη 1998 έως 2004 είχε τεκμαρτά κέρδη (άρθρ. 34 ν.2238/1994) 68.655,85€ αλλά λογιστικά κέρδη 782.645,91 (έσοδα 015.411,36 – έξοδα 132.765,45) και β) στην ομόρρυθμη εταιρεία, με αντικείμενο οικοδομικών εργασιών, ««.....»», με ΑΦΜ «.....», η οποία κατά τα οικονομικά έτη 2002 έως 2012 είχε τεκμαρτά κέρδη (άρθρ. 34 Ν.2238/1994) € 405.423,37€ αλλά λογιστικά κέρδη 1.129.256,69 (έσοδα 2.606.915,54 – έξοδα 1.477.658,85).

Ο έλεγχος, κατά ορθή ερμηνεία του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και των ΠΟΛ. 1095/2011, 1033/2013 οφείλει να λάβει υπόψη τα πραγματικά εισοδήματά της, ύψους 955.951,3€ (782.645,91 + 1.129.256,69 x 50%), με τα οποία καλύπτεται πλήρως τόσο το έμβασμα που αντιστοιχεί σ' αυτή όσο και το σύνολο των εμβασμάτων.

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

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην [παράγραφο 3 του άρθρου 48](#) του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, 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.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ([άρθρα 4 και 48](#) του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην [παράγραφο 3](#) ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.....

....

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου. »

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, οι τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 φορολογούταν τεκμαρτά και τα τεκμαρτά τους κέρδη ήταν διαφορετικά από τα λογιστικά. Στις επιχειρήσεις που ασχολούνταν με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ως ακαθάριστο έσοδο λαμβανόταν η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης .

Επειδή τα καθαρά κέρδη των ανωτέρω επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονταν κατά την κρίσιμη περίοδο με τη χρήση συντελεστή 15%(20% μετά την τροποποίηση της παρ. 2 του άρθρου

34 με το Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Επειδή κατά την έννοια της παρ. 16 του άρθρου 12 και της παρ. 4 του άρθρου 13 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τα συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων αποτελούν νόμιμο φορολογικό στοιχείο (βλ. έγγραφο Διοίκησης 1016753/124/0015/5-9-2008), καταχωρούνται στα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. τηρούμενα βιβλία.

Επειδή με το άρθρο 4 παρ. 1, 3 και 7 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

1. «Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.»

3. «Στη δεύτερη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ...»

7. «Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 και 5 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες βιβλίων	Όρια ακαθάριστων εσόδων
Δεύτερη	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Τρίτη	άνω των 1.500.000 ευρώ

Ειδικά οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες, οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2008 και μετά εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ...» (υποχρεωτική ένταξη σε βιβλία Β' Κατηγορίας Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

Επειδή με το άρθρο 6 παρ. 1 και 5 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις.» (τα συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων).

5. Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα". Η ανάλυση

αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.»

Επειδή από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις δεν προκύπτει σύνταξη - καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων τόσο των τεκμαρτών κερδών όσο και των λογιστικών κερδών, όπως προβλέπεται στα τηρούμενα βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 άρθρο 6 παρ. 7 Γ: «Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης...»), αλλά η κατανομή – διανομή των κερδών γίνεται πάντοτε αναλόγως της συμμετοχής στην εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα συμμετείχε σε δύο ομόρρυθμες εταιρείες ως ομόρρυθμος εταίρος, που τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με αντικείμενο εργασιών οικοδομικές επιχειρήσεις και με ποσοστό συμμετοχής 50% όπως αποδεικνύεται από τα καταστατικά και τα συμφωνητικά λύσης-εκκαθάρισης των εταιρειών αυτών.

Επειδή η εταιρεία «.....» έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2007-2009 με το ν. 3888/2010 με το υπ αρ. 8604/4-11-2010 σημείωμα περαίωσης. Για τις χρήσεις 2003- 2006 με το ν. 3697/2008 με το υπ αρ. «.....» σημείωμα περαίωσης και για τις χρήσεις 2001-2002 με το ν. 3259 /2008 με το υπ αρ. «.....» σημείωμα περαίωσης. Επίσης για την εταιρεία «.....» οι χρήσεις 2000- 2003 έχουν παραγραφεί .

Επειδή τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από τη συμμετοχή της στις δύο ομόρρυθμες εταιρείες, που τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με αντικείμενο εργασιών οικοδομικές επιχειρήσεις και με ποσοστό συμμετοχής 50%, και για τις χρήσεις που έχουν περαιώσει οριστικά έχουν ως εξής:

α) Στην ομόρρυθμη εταιρεία , με αντικείμενο οικοδομικών εργασιών, «.....», η οποία κατά τα οικονομικά έτη 2001 έως 2004 είχε τεκμαρτά κέρδη (άρθρ. 34 ν.2238/1994) 89.156,79€ και λογιστικά κέρδη 547.240,39 (έσοδα 594.378,64 – έξοδα 47.138,25), όπως αναλυτικά προκύπτουν από τις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών και συγκεκριμένα, από τα σχετικά έντυπα Ε3 (μηχανογραφικά δελτία) που επισυνάπτονται στις υποβληθείσες δηλώσεις και ειδικότερα, από τους κωδικούς αριθμούς ΚΑ 687 - ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων, ΚΑ 690 - καθαρά τεκμαρτά κέρδη και ΚΑ 544 - σύνολο δαπανών (λογιστικά κέρδη: ΚΑ 687 – ΚΑ 544), που αναλυτικά έχουν ως κατωτέρω:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ
2001	574.950,31	47.138,25	527.812,06	86.242,55
2002	2.301,17	0	2.301,17	345,17
2003	17.127,16	0	17.127,16	2.569,07
2004	0	0	0	0
ΣΥΝΟΛΑ:	594.378,64	47.138,25	547.240,39	89.156,79

			(50%) 273.620,19	(50%) 44.578,39

Η προσφεύγουσα συμμετείχε στην ως άνω εταιρεία από 13/02/1997 μέχρι 30/10/2003 που έγινε και διακοπή της των εργασιών της εταιρείας , με ποσοστό συμμετοχής 50% και επομένως τα λογιστικά προσδιορισθέντα κέρδη από τη συμμετοχή της ανερχόταν στο ποσό των **273.620,19 ευρώ**.

β) Στην ομόρρυθμη εταιρεία, με αντικείμενο οικοδομικών εργασιών, ««.....»», με ΑΦΜ «.....», η οποία κατά τα περαιωμένα οικονομικά έτη 2002 έως 2010 είχε τεκμαρτά κέρδη (άρθρ. 34 Ν.2238/1994) € 347.906,44€ και λογιστικά κέρδη 841.672,02 (έσοδα 2.319.330,87– έξοδα 1.477.658,85) ως αναλυτικά προκύπτουν από τις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών και συγκεκριμένα, από τα σχετικά έντυπα Ε3 (μηχανογραφικά δελτία) που επισυνάπτονται στις υποβληθείσες δηλώσεις και ειδικότερα, από τους κωδικούς αριθμούς ΚΑ 687 - ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων, ΚΑ 690 - καθαρά τεκμαρτά κέρδη και ΚΑ 544 - σύνολο δαπανών (λογιστικά κέρδη: ΚΑ 687 – ΚΑ 544), που αναλυτικά έχουν ως κατωτέρω:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ
2002	0	0	0	0
2003	119.476,56	65.983,60	53.492,96	17.921,48
2004	199.383,18	233.853,49	- 34.470,31	29.907,48
2005	206.118,60	275.375,30	- 69.256,70	30.917,79
2006	720.247,61	225.032,09	495.215,52	108.044,64
2007	202.218,45	348.716,33	- 146.497,88	30.332,77
2008	240.259,61	228.908,16	11.350,85	36.038,25
2009	498.248,57	99.789,28	398.459,29	74.737,29
2010	133.378,29	0	133.378,29	20.006,74
ΣΥΝΟΛΑ:	2.319.330,87	1.477.658,85	841.672,02	347.906,44
			{50%) 420.836,01	(50%) 173.953,22

Η προσφεύγουσα συμμετείχε στην ως άνω εταιρεία από 31/05/2001 μέχρι 31/03/2011 που έγινε και διακοπή της των εργασιών της εταιρείας , με ποσοστό συμμετοχής 50% και επομένως τα λογιστικά προσδιορισθέντα κέρδη από τη συμμετοχή της ανερχόταν στο ποσό των **420.836,01 ευρώ**.

Επειδή, προς απόδειξη των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκομίζει κατάσταση εσόδων της ««.....»» κατά τα οικονομικά έτη 1998 έως 2004 και κατάσταση εσόδων της ««.....»» κατά τα οικονομικά έτη 2002 έως 2012».

Επειδή τα παραπάνω έσοδα αποδεικνύονται από τα προσαγόμενα και επικαλούμενα από την προσφεύγουσα έντυπα Ε3 (μηχανογραφικά δελτία) των επιχειρήσεων ««.....»» για τα οικονομικά έτη 1998 έως 2004 και «.....»»

για τα οικονομικά έτη 2002 έως 2012», καθώς και από 51 συμβόλαια πώλησης διαμερισμάτων και καταστημάτων συνολικής αξίας 3.579.792,14€ με πωλήτριες τις οικοδομικές επιχειρήσεις ««.....»», οι οποίες τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας.

Επειδή, ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1095/2011, 1033/2013 έπρεπε να λάβει υπόψη τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από τα πραγματικά λογιστικά καθαρά κέρδη της λόγω συμμετοχής της στις ως άνω εταιρείες ύψους 694.456,20 € (273.620,19+ 420.836,01 χ 50%) αντί των τεκμαρτών, ύψους 218.531,61 € (44.578,39 + 173.953,22) δεδομένου και ότι η εταιρεία ««.....»» έχει περαιώσει οριστικά και οι υποβληθείσες δηλώσεις θεωρούνται ελεγμένες και για την εταιρεία ««.....»» οι δηλώσεις θεωρούνται ειλικρινείς.

Επειδή η αναφορά που γίνεται στην παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/2011 περί μη εφαρμογής των διατάξεων για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου, εννοεί τη μη εφαρμογή των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας όταν αυτή καλύπτεται με πέρα των τεκμαρτών κερδών με λογιστικά κέρδη και όχι με το ότι τα πέρα των τεκμαρτών κερδών λογιστικά κέρδη δεν λαμβάνονται υπόψη για τη δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή η διαφορά ποσού 476.722,31 ευρώ, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο του «.....» μπορεί να καλυφθεί με τη διαφορά μεταξύ των τεκμαρτών προσδιορισθέντων και λογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών ήτοι ποσού 475.924,59 (694.456,20 - 218.531,61) ευρώ.

Ως εκ τούτου το ποσό που δεν δικαιολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48 §3 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρ. 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει ανέρχεται στο ποσό των 797,72 ευρώ.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

την μερική αποδοχή της από 13-11-2015 και με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των πράξεων) της με αριθ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου του «.....». και β) της με αριθ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου του «.....».

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011

Φορολογητέα Εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2010 (Οικ. Έτος 2011)

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης(της συζύγου)	13.526,97
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994	476.722,31
Φορολογητέα εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	485.423,76

Μείον ποσό που δεν αποτελεί Προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα εισήγηση.	475.924,59
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της δήλωσης	8.706,45
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας εισήγησης	9.504,17

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :
ΧΡΗΣΗΣ 2010 (Οικ. Έτος 2011)

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φόρος		204894,15	0,00	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 88% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)		213.089,92		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		417.984,07		0,00 €

Ως προς την Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης

Ανάλυση εισοδήματος	Κατά Δήλωση	Κωβαίου	Κωβαίου	Διαφορά	Κωβαίου
- Συνολικό εισόδημα	13.526,97		13.526,97	0,00	0,00
- Εισόδημα Ζ' πηγής	490.515,62		797,72	0,00	797,72
- Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά κτλ.	8.143,93		8.143,93	0,00	8.143,93
- Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	2.035,98		2.035,98	0,00	2.035,98
Συνολικό εισόδημα	514.222,50			0,00	24.504,60
Τεκμαρτό εισόδημα	8.750,00		24.504,60	0,00	0,00
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	514.222,50			0,00	24.504,60
Συντελεστής εισφοράς	0,02	0,04	0,02		
Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	474,14		490,09	0,00	15,95
Πρόσθετος φόρος 100%					15,95
Σύνολο					31,90

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).