



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 30/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4566

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/07/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:.....**, , κατοίκου ΥΜΗΤΤΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθμ. /20-05-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, β) της υπ' αρ. /20-05-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, γ) της υπ' αρ. /20-05-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 και δ) της υπ' αρ. /20-05-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3833/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Α) Την υπ' αριθμ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, β) την υπ' αρ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, γ) την υπ' αρ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 και δ) την υπ' αρ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3833/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 19/05/2015 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Μ.Ε.Π.

7. Την από 30 /11/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01/07/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:.....** 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 υπ' αριθμ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 92.936,97 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 66.914,62 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 159.851,59 €.

Β) Με την υπ' αρ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 12.814,53 €, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 9.226,46 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.040,99 €.

Γ) Με την υπ' αρ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 584,96 €, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 549,86 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.134,82 €.

Δ) Με την υπ' αρ. /20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά ποσού 1.416,64 €, πλέον πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας ύψους 1.699,97 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.116,61 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα της από 19/05/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 23,28 & 66 του Ν.4174/2014), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. /19-03-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν διότι, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά διαπιστωθέντα γεγονότα αποφάνθηκε ότι, υφίσταται διαφορά μεταξύ των συνολικών ποσών που απεστάλησαν στο εξωτερικό κατά το οικονομικό έτος 2012 και του διαθέσιμου εισοδήματος του προσφεύγοντος, ύψους 224.901,81€ και επειδή η διαφορά αυτή δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.

2238/1994, αποτελεί εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2238/1994, φορολογείται δε με τις γενικές διατάξεις και επιβάλλονται οι προβλεπόμενες προσαυξήσεις λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§1 του ν.2523/1997.

Σύντομο Ιστορικό

- Στις 19/03/2014, εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τον προσφεύγοντα.
- Στις 24/03/2014, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./21-03-2014 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 ν. 4174/2013).
- Στις 21/05/2014, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013: α) του με αριθμ./21-05-2014 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, β) του με αριθμ./01/21-05-2014 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικον. έτους 2012 και γ) του με αριθμ./2/21-05-2014 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, οικον. έτους 2012.
- Στις 18/06/2014, σε απάντηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το με αριθμ. υπόμνημα – απόψεις.
- Στις 09/12/2014, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση α) του με αριθμ./Α 2^{ου} σημειώματος διαπιστώσεων, β) του με αριθμ. ... προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικον. έτους 2012 και γ) του με αριθμ. προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, οικον. έτους 2012.
- Στις 12/01/2015, σε απάντηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το με αριθμ. υπόμνημα – απόψεις.
- Στις 19/05/2015, ο ελεγκτής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, συνέταξε την από 20/05/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 23, 28 & 66 του ν.4174/2014).
- Στις 20/05/2015, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, στις 02/6/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας στις 06/08/2015 και έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ, ζητά να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να απαλλαγεί πλήρως από τα ανωτέρω αναφερόμενα ποσά φόρου και εισφορών που του επιβλήθηκαν, ισχυριζόμενος ότι:

1. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την από 20/05/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (το περιεχόμενο της οποίας ουδείς εκ των συμπραξάντων διοικητικών οργάνων υπογράφει) οδηγείται σε εσφαλμένα και ως εκ τούτου παράνομα αποτελέσματα διότι:
Α) Αναμιγνύει προσωπικό έμβασμα που εστάλη στο εξωτερικό με λοιπά εμβάσματα τα οποία αποδεδειγμένα αφορούν εμπορικές συναλλαγές.

Β) Εφαρμόζει εσφαλμένα και παράνομα τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 ΤΑ' /30-09-2010) όσον αφορά την προσαύξηση της περιουσίας του και τη χρήση εντός της οποίας αυτή επήλθε.

Γ) Κατά τη διαδικασία του διενεργούντος σε βάρος του φορολογικού ελέγχου, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βρισκόμενο σε πλήρη σύγχυση περί των πραγμάτων, παραβιάζει ευθέως και κατ' επανάληψη τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, υπερβαίνοντας τα όρια και τις προθεσμίες εντός των οποίων είχε την υποχρέωση να εκδώσει οριστικές αποφάσεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Δ) Μετά το πέρας του επίμαχου φορολογικού ελέγχου και την κοινοποίηση του υπ' αριθμ. βιβλίου/21-05-2014 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ανεπίτρεπτα και χωρίς σημειωτέον αυτό να προβλέπεται από καμία νομοθετική διάταξη, εκδίδει και κοινοποιεί δεύτερο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με διαφορετικά αποτελέσματα, τα οποία στη συνέχεια διαμορφώνει εκ νέου, στο περιεχόμενο της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, συνομολογώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, το γεγονός ότι η Φορολογική Αρχή διατυπώνει τα πορίσματά της σε βάρος του, με τρόπο αυθαίρετο και χωρίς να ακολουθεί κάποια νόμιμη και επιστημονικά τεκμηριωμένη μέθοδο.

Ε) Εκδίδει οριστικές πράξεις με τις οποίες επιβάλλει ειδική εισφορά αλληλεγγύης (οικον. έτος 2011) και έκτακτη εισφορά του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 (οικον. Έτος 2010) χωρίς προηγουμένως, τόσο στο πρώτο όσο και στο δεύτερο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, να έχουν διαπιστωθεί ανάλογες παραλήψεις και χωρίς να έχει προηγηθεί η έκδοση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού της φορολογίας, για τις ως άνω αναφερόμενες χρήσεις αλλά ούτε και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού στην κύρια φορολογία για αυτές τις χρήσεις.

Στ) Εκδίδει οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (ν. 3986/2011) και έκτακτης εισφοράς (άρθρο 5 του ν., 3833/2010), χωρίς να προβλέπεται αυτό από καμία σχετική διάταξη νόμου και χωρίς αυτές να συνοδεύονται από ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου για την εφαρμογή των ειδικών αυτών φορολογικών αντικειμένων.

Ζ) Προχωρεί στην έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού στην φορολογία εισοδήματος και στις λοιπές εισφορές από το περιεχόμενο των οποίων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία και κυρίως η νόμιμη και ειδική και πλήρης αιτιολογία έκδοσης αυτών, δηλαδή ελλείψεις που καθιστούν τις πράξεις αυτές νομικά πλημμελείς και ακυρωτές. (βλ. ΣτΕ 2956/1964, ΣτΕ 1857/1977, ΣτΕ 213/04/1986, 250/1996, ΣτΕ 73/2001, 4487/2001ΟΛ., ΣτΕ 1649/2005 ΤΒ', ΣτΕ 257/1976, ΣτΕ 3770/2008, ΣτΕ 680/1989, ΣτΕ 257/1969, 1091/1982, 2067/1982, 680/1989, 2533/1992, 3770/2008).

Η) Παραβιάζει πλέγμα συνταγματικών διατάξεων και θεμελιωδών αρχών του δικαίου, ιδίως την αρχή της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας, της νομιμότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου καθώς και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου.

2. Η κατασκευαστική τεχνική εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, πραγματοποίησε πωλήσεις ακινήτων της και προς τούτο συντάχθηκαν τα με αριθμ. 2114/28-12-2006, 2115/2-01-2006, 2391/01-08-2007, 2242/22-03-2007, 2149/29-01-2007, 2489/16-11-2007, 2623/14-03-2008, 2637/31-03-2008, 2660/14-04-2008 και 2804/02-09-2008 συμβόλαια της Συμβολαιογράφου Αθηνών

..... συνολικού τιμήματος 1.261.713,68€ (αντικ. αξία 1.215.589,05€) στα οποία ο προσφεύγων συμμετείχε κατά ποσοστό 50%, ήτοι η συνολική αξία της συμμετοχής του ανέρχεται στο ποσό των 630.856,84€. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 της ΠΟΛ.1095/29-04-2011 εγκυκλίου, τα ως άνω χρηματικά ποσά που προέρχονται από πωλήσεις ακινήτων παρανόμως δεν ελήφθησαν υπόψιν από τη φορολογική αρχή για τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

3. Το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναρμοδίως και παρανόμως επιλαμβάνεται, χωρίς τη διενέργεια οποιασδήποτε επαλήθευσης στα βιβλία και τα στοιχεία της ομορρύθμου εταιρείας «.....» περί των επίμαχων αυτών εμβασμάτων, θεωρώντας αυτά αδικαιολογήτως, αυθαίρετως, αναπόδεικτα και ως εκ τούτου παρανόμως ως ιδιωτικά εμβάσματα, χωρίς να εξετάσει, ως όφειλε, ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά που εμβάσθηκαν στο εξωτερικό αφορούν εμπορικές συναλλαγές και παραλήπτες αυτών ήταν οι αλλοδαπές επιχειρήσεις.
4. Τα επίμαχα ποσά εμβασμάτων αφορούν πραγματικές εμπορικές συναλλαγές της ομορρύθμου εταιρείας «.....» και τα επίμαχα χρηματικά ποσά σε καμία περίπτωση δεν εισπράχθηκαν από εκείνον και δεν αποτελούν αποκρυβείσα προσαύξηση της περιουσίας του. Ο τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρούνταν στο όνομά του στις τράπεζες PROBANK και ΕΘΝΙΚΗ αφορούσαν και χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση εμπορικών συναλλαγών της Ο.Ε. της οποίας ήταν διαχειριστής και είχε εξουσία εκ του νόμου να κρατά το ταμείο της και να διενεργεί εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό της.
5. Προς αντίκρουση των όσων ισχυρίζεται το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. περί μη δικαιολόγησης των εμπορικών εμβασμάτων που εστάλησαν από εκείνον για λογαριασμό της Ο.Ε. προς τις αλλοδαπές εταιρίες παραθέτει πίνακα με της αναλήψεις του, από τον υπ' αριθμ. GR.....τραπεζικό λογαριασμό της PROBANK Α.Ε., ο οποίος εξυπηρετούσε τις εισπράξεις της εταιρείας «.....» και τροφοδοτούσε τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της ΕΘΝΙΚΗΣ (παραθέτει πίνακα με τις καταθέσεις) από τον οποίο αποστέλλονταν τα επίμαχα εμβάσματα, προς τους οίκους του εξωτερικού.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε στον υπόχρεο τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 /02-11-2015 κλήση προς ακρόαση.

Επί της κλήσης σε ακρόαση, ο υπόχρεος εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις του, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/10-11-2015 υπόμνημα, που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας.

ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Α) Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/06-08-2015 υπόμνημα του προσφεύγοντος, με το οποίο υπέβαλε στην υπηρεσία μας νέα στοιχεία (κατ' άρθρο 63§5 του ν. 4174/2013), με τα συνημμένα αποδεικτικά έγγραφα.

Β) Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/13-10-2015 έγγραφο, προκειμένου να μας γνωρίσει τα αναλυτικά στοιχεία των εμβασμάτων που αφορούν την εταιρεία «.....», ΑΦΜ:

Το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., με το αριθμ. πρωτ./15-10-2015 σχετικό έγγραφό του, (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/23-10-2015), μας απέστειλε κατάσταση που εμφανίζονται αναλυτικά τα στοιχεία των ως άνω εμβασμάτων.

Γ) Σε συνέχεια της ως άνω αλληλογραφίας, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/24-11-2015 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει την άποψή της: α) για έμβασμα ποσού 1.968,84€ για τη χρήση 2009, β) για εμβάσματα συνολικού ποσού 19.354,14€ (ήτοι 1.988,28€+8.019,00€+3.170,88€+6.175,98 €) για τη χρήση 2010 και γ) για έμβασμα ποσού 4.349,06 € για τη χρήση 2011, που αφορούν την ατομική επιχείρηση πώλησης φωτιστικών ειδών του προσφεύγοντος που διατηρεί επί της Τ.Κ. 17343 στον Άγιο Δημήτριο Αθήνας, ΑΦΜ:, δεδομένου ότι τα υπόλοιπα εμβάσματα της ατομικής επιχείρησης δεν ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου καθώς τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 ήταν μεγαλύτερα ανά χρήση από τα σταλθέντα εμβάσματα.

Το ως άνω έγγραφο, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας απόφασης, δεν έχει απαντηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. **15 § 3 του Ν. 3888/2010**:

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 χρεώγραφα, (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. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη. Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν

εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **3 της ΠΟΛ. 1033/21-02-2013** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

«3. Προσδιορισμός κεφαλαίου. Τονίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους αφαιρούνται οι δαπάνες που ορίζονται από τα άρθρα 16 -και 17 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται της εφαρμογής τεκμηρίου. Επισημαίνεται ότι ειδικά για τις χρήσεις 2008 και 2009, για τον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου (άρθρο 19 του Κ.Φ.Ε.) εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε., εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου (παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.3763/2009).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **23 της ΠΟΛ. 1033/21-02-2013** του Υπ. Οικονομικών :

«23. Αντιμετώπιση των εμπορικών εμβασμάτων. Στις περιπτώσεις εμπορικών εμβασμάτων, η συμπλήρωση της εφαρμογής θα γίνει σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παράρτημα Α'. Ο φορολογούμενος,

στο φάκελο δικαιολογητικών που θα υποβάλει στη Δ.Ο.Υ, θα επισυνάψει κατάσταση στην οποία θα αναγράφονται αναλυτικά τα ποσά των εμβασμάτων και τα αντίστοιχα τιμολόγια που αυτά αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 8 του κεφαλαίου β΄ του αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου** της ΓΓΔΕ ΤΟΥ Υπ. Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν.3833/2010** επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α).

Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000) και άνω.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. **1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011** (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την [παραύγραφο 5β΄ του άρθρου 38](#) του ν. [4024/2011](#)) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 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, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην [παρ. 2 του άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#) και στην ΠΟΛ.1167/2011 Υπουργική Απόφαση. Ειδικότερα δε, από τον πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι κωδικοί που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά, είναι οι 659-660,661-662,431-432,433-434,305-306 (σχετ. ΠΟΛ 1223/2011 Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν 4024/2011 (ΦΕΚ Α'226/27-10-2011), ορίζεται ότι:

«2. Το άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 9 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου

1. Το δηλωθέν εισόδημα πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
5.000	0	0	5.000	0

7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Άνω των 100.000	45			

Για τους νέους ηλικίας έως και τριάντα ετών, για τους συνταξιούχους άνω των εξήντα πέντε ετών και τα άτομα με ειδικές ανάγκες, όπως ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, ή συνταξιούχους ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ, εφόσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, δεν υπερβαίνει τις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ. Ειδικά για τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ και άνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην υπολείπεται του ποσού των εννιά χιλιάδων (9.000) ευρώ.

Το κατά περίπτωση αφορολόγητο ποσό ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του και τα τέκνα που τους βαρύνουν. Οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικά καταστήματα, φυλακισμένοι και οι κάτοικοι κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους, δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας χωρίς την προσκόμιση αποδείξεων. Στις πιο πάνω δαπάνες δεν περιλαμβάνονται αυτές που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 9, οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 17, οι δαπάνες που προβλέπονται στο άρθρο 23, οι δαπάνες ύδρευσης, αποχέτευσης, ηλεκτρισμού και τηλεπικοινωνιών γενικά, καθώς και οι δαπάνες εισιτηρίων κάθε είδους μεταφορικών μέσων.

Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ατομικού εισοδήματος του φορολογουμένου του δηλούμενου και φορολογούμενου σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και για ποσό εισοδήματος μέχρι εξήντα χιλιάδες (60.000) ευρώ. Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογουμένου υπολείπεται του πιο πάνω ποσού, τότε επί της διαφοράς επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα της εμπρόθεσμης δήλωσής τους.

Η καταγραφή των στοιχείων των αποδείξεων δαπανών που απαιτείται να προσκομισθούν σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων μπορεί να γίνεται μέσω διαδικτύου ή μαγνητικής κάρτας που είναι ανώνυμη και προαιρετική για τον φορολογούμενο. Τα δεδομένα που καταγράφονται για λογαριασμό του

φορολογούμενου είναι: α) ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της απόδειξης και β) η ημερομηνία και το ποσό της συναλλαγής. Αρμόδια αρχή για τη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων είναι η Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται: α) η διαδικασία και το σύστημα καταγραφής των στοιχείων των αποδείξεων μέσω διαδικτύου ή μαγνητικής κάρτας, β) οι φορείς, δημόσιοι ή ιδιωτικοί, που υποχρεούνται να παρέχουν την υποστήριξη και συνεργασία τους για την πραγματοποίηση του ως άνω συστήματος, καθώς και οι σχετικές διαδικασίες, γ) οι τεχνικές προδιαγραφές των απαιτούμενων εφαρμογών και υποδομών για τη λειτουργία του, δ) τα εν γένει οργανωτικά και τεχνικά μέτρα για την ασφάλεια της επεξεργασίας των δεδομένων, ε) η έναρξη εφαρμογής της καταγραφής των στοιχείων των αποδείξεων δαπανών μέσω διαδικτύου ή μαγνητικής κάρτας και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

2. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της προηγούμενης παραγράφου αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για κάθε τέκνο από τα δύο πρώτα του φορολογούμενου που τον βαρύνουν και κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο που τον βαρύνουν. Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου και όποιου επόμενου απαιτείται.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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, κατόπιν της με αριθμ./19-03-2014 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στις 24/03/2014, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ.

...../21-03-2014 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 ν. 4174/2013) σε σχέση με την αποστολή εμβασμάτων που πραγματοποιήσε στο εξωτερικό.

Επειδή, αρχικά όπως προκύπτει από το **κεφάλαιο 8.1** της από 19/05/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.,, συντάχθηκε **Α΄ Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013** με το οποίο ο έλεγχος είχε επισημάνει τα ακόλουθα:

« 1.Ο ελεγχόμενος, διατηρεί κατάστημα λιανικής πώλησης φωτιστικών ειδών, με έδρα κατάστημα επί της οδού στον Άγιο Δημήτριο Αττικής, (βιβλία Β΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ.).

2. Είναι διαχειριστής της επιχείρησης με ΑΦΜ:, με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας με έδρα κατάστημα επί της οδού αριθμ. στον Άγιο Δημήτριο Αττικής, (βιβλία Β΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ.).

3. Από τον έλεγχο των στοιχείων των τραπεζών που έχει στη διάθεσή του το Υπ. Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι έχουν αποσταλεί 208 εμβασμάτων στο εξωτερικό τα οποία έχουν αποσταλεί από τις Τράπεζες: Εθνική (143 εμβάσματα), ALPHA BANK (8 εμβάσματα), PROBANK (2 εμβάσματα) και EUROBANK (55 εμβάσματα) για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 και ότι οι αποδέκτες των 207 εμβασμάτων το ύψος των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 629.644,71€ και 15.022,54\$ είναι επιχειρήσεις του εξωτερικού.

Ένα (1) έμβασμα ποσού ύψους 500.000,00€ το οποίο έχει σταλεί στις 20/06/2011 από την τράπεζα PROBANK σε τράπεζα της Ελβετίας με κωδικό, αποδέκτης είναι ο

4. Μετά από πρόσκλησή μας, προσκομίστηκαν τιμολόγια έκδοσης επιχειρήσεων του εξωτερικού και από τον δειγματοληπτικό- αντιπαραβολικό έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκε ότι αφορούν εμπορικά εμβάσματα.

Ο αντιπαραβολικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε διαπίστωσε ότι υπάρχουν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έχουν ληφθεί από τις επιχειρήσεις του εξωτερικού ισόποσα με τα εμβάσματα που έχουν αποσταλεί προς αυτές. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε ποσοστό 78% ως προς την αξία των εμβασμάτων.

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος κρίνει ότι τα 207 χρηματικά εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό με λήπτριες τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις, αφορούν εμπορικά εμβάσματα.

Το έμβασμα που εστάλη στην Ελβετία στις 26/06/2011 από την τράπεζα PROBANK ποσό ύψους 500.000,00€ με εντολέα τον και αποδέκτη τον ίδιο, αφορά έμβασμα μη εμπορικό.

Συντάχθηκε πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο για τα οικον. έτη 1997-2012.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά διαπιστωθέντα γεγονότα αποφάνθηκε ότι, επειδή η διαφορά μεταξύ των συνολικών ποσών που απεστάλησαν στο εξωτερικό και του διαθέσιμου εισοδήματος του ελεγχόμενου υπολείπεται κατά το ποσό των **256.994,69€** και επειδή η διαφορά αυτή δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, **αποτελεί εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994** φορολογείται δε με τις γενικές διατάξεις και επιβάλλονται οι προβλεπόμενες προσαυξήσεις λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§1 του ν. 2523/1997 & του άρθρου 66§1, 17 του ν. 4174/2013.».

Επειδή, το ως άνω με αριθμ. πρωτ./21-05-2014 σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013, μαζί με τον με αριθμ./01/21-05-2014 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικον. έτους 2012 και τον με αριθμ./2/21-05-2014 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, οικον. έτους 2012.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω **α' σημειώματος διαπιστώσεων** υπεβλήθη στον έλεγχο το με αριθμ. πρωτ./18-06-2014 υπόμνημα του προσφεύγοντος με το οποίο προσκομίζει νέα στοιχεία στον έλεγχο (βεβαιώσεις τόκων καταθέσεων, βεβαιώσεις ΟΠΑΠ. Α.Ε., δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 1994-1995-1996, συμβολαιογραφικές πράξεις, κατάσταση αποτίμησης μετοχών την 31/12/1999) προκειμένου να τροποποιηθεί ο *πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο για τα οικον. έτη 1997-2012.*

Επειδή, στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση **2^{ου} σημειώματος διαπιστώσεων** και συγκεκριμένα στο **κεφάλαιο 9.2** της από 19/05/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρονται τα εξής:

«Η υπηρεσία μας ύστερα από τα παραπάνω προέβη στην έκδοση του 2^{ου} σημειώματος διαπιστώσεων διότι δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα οι εντολές των εμβασμάτων για τα ποσά που εστάλησαν στο εξωτερικό καθώς και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν από επιχειρήσεις του εξωτερικού ώστε να προσδιορισθεί, το ύψος του ποσού που εστάλη για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου καθώς και το ύψος του ποσού που εστάλη για λογαριασμό της εταιρείας

...

8) Δεν προσκομίσατε εντολές και στοιχεία των λογαριασμών από όπου εστάλησαν τα εμβάσματα εμπορικά ή μη.

Ύστερα από τα παραπάνω προβήκαμε σε περαιτέρω έλεγχο, της κατάστασης των εμβασμάτων που έχει στη διάθεση το Υπουργείο Οικονομικών με τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία και διαπιστώσαμε τα παρακάτω όσον αφορά τα εμπορικά εμβάσματα....:

	2009	2010	2011
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	315.599,22	204.829,58	630.158,83
ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ			500.000,00
ΕΜΠΟΡΙΚΑ ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	315.599,22	204.829,58	130.158,83
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ Ο.Ε.	127.439,17	57.115,80	6.420,50
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	115.562,90	103.949,88	82.679,51
ΜΗ ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΘΕΝΤΑ ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	72.597,21	43.763,84	41.058,82
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	229.582,49	335.912,64	384.662,65

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι τα εμβάσματα που εστάλησαν για εξόφληση φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν για την εμπορική σας επιχείρηση ύψους 115.562,90€ τη χρήση 2009, 103.949,88€ τη χρήση 2010 και 82.679,51€ τη χρήση 2011, δεν λαμβάνονται υπόψη του παρόντος ελέγχου με δεδομένο ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής σας επιχείρησης, είναι μεγαλύτερα των σταλθέντων εμβασμάτων για λογαριασμό της.

Όσον αφορά τα εμπορικά εμβάσματα που εστάλησαν για εξόφληση φορολογικών στοιχείων της εταιρείας με Α.Φ.Μ:, καθώς και τα ποσά των μη διασταυρωθέντων εμβασμάτων λαμβάνονται υπόψη του παρόντος ελέγχου πλέον το ατομικό έμβασμα των 500.000,00€.

... Με τα παραπάνω δεδομένα συντάχθηκε νέος πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο για τα οικον. έτη 1995-2012.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά διαπιστωθέντα γεγονότα αποφάνθηκε ότι, επειδή η διαφορά μεταξύ των συνολικών ποσών που απεστάλησαν στο εξωτερικό και του διαθέσιμου εισοδήματος του ελεγχόμενου που υπολείπεται κατά το ποσό των **(-439.811,75€)** και επειδή η διαφορά αυτή δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, **αποτελεί εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994** φορολογείται δε με τις γενικές διατάξεις και επιβάλλονται οι προβλεπόμενες προσαυξήσεις λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§1 του ν. 2523/1997 & του άρθρου 66§1, 17 του ν. 4174/2013.».

Επειδή, το ως άνω με αριθμ. πρωτ./Α/09-12-2014 2^ο σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013, μαζί με το με αριθμ./Α/1/...../09-12-2014 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικον. έτους 2012 και το με αριθμ./Α/1/...../09-12/2014 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, οικον. έτους 2012.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω 2^{ου} σημειώματος διαπιστώσεων υπεβλήθη στον έλεγχο το με αριθμ. πρωτ./**12-01-2014** υπόμνημα του προσφεύγοντος με το οποίο προσκομίζει τα κάτωθι:

α) Τιμολόγια σε φωτοαντίγραφα για τα μη διασταυρούμενα εμπορικά εμβάσματα.

β) Εντολές – εμβάσματα προς τους αλλοδαπούς οίκους στους οποίους εστάλησαν τα εμπορικά αυτά εμβάσματα.

γ) Αντίγραφο του ατομικού λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας (πρώην τράπεζας PROBANK Νο GR), στον οποίο μεταξύ άλλων κατατίθεντο οι επιταγές των πελατών της και οι εκταμιεύσεις αφ' ενός μεν του εμβάσματος των 500.000,00€ προς την Ελβετία και εφ' ετέρου του εμβάσματος των 15.022,54\$ της εταιρείας προς την Κίνα...».

Επειδή, εν συνεχεία, όπως προκύπτει από το **κεφάλαιο Απάντηση στο Β΄ Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου- Νέα Προσκομισθέντα Στοιχεία – Απόψεις του ελέγχου επί της απαντήσεως** της από 19/05/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος προχώρησε στα εξής:

«Εκτός από τα παραπάνω αναφερθέντα λεπτομερώς, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων μη διασταυρωθέντων τιμολογίων συμπληρώθηκε ο αρχικός πίνακας που έχει κοινοποιηθεί με το 2^ο σημείωμα διαπιστώσεων που επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας έκθεσης από τον οποίο προκύπτουν τα παρακάτω:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΕΙ ΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΣΤΑΛΕΝΤΩΝ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ					
ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΤΟΜΙΚΗ	 Ο.Ε.	

	ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ		
2009	305.432,10	83	162.519,15	142.912,95	0,00
2010	204.829,58	63	143.127,53	61.702,05	0,00
2011	630.158,83	62	123.110,85	7.047,98	500.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.140.420,51	208	428.757,53	211.662,98	500.000,00

Από τις προσκομισθείσες εντολές εμβασμάτων προκύπτει ότι τα 208 εμβάσματα εστάλησαν από τις τράπεζες: ALPHA BANK (8), EUROBANK (55), Τράπεζα Εθνική (143) και PROBANK (2).

Προσκομίσθηκε αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού με Νο GR της τράπεζας PROBANK, καθώς επίσης και καρτέλες πελατών της εταιρείας

Από τον έλεγχο των κινήσεων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τις κινήσεις των καρτελών των πελατών της εταιρείας, προκύπτει ότι ο λογαριασμός πιστώνεται με αντίστοιχα ποσά, επιταγές.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι από το λογαριασμό με Νο GR εστάλη στις 24-06-2009 το ποσό των 15.022,54\$ ή 10.775,80€ στην Κίνα, που αφορά εμβάσματα της εταιρείας

Επειδή, ο λογαριασμός με Νο GR πιστώνεται με έσοδα της Ο.Ε., με ποσά κατά πολύ περισσότερα των 15.022,54\$, ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι το εμβασθέν ποσό καλύπτεται από τα έσοδα της Ο.Ε. και αφαιρείται από το συνολικό ποσό των αποσταλθέντων εμβασμάτων τη χρήση 2009, (142.912,95€ - 10.775,80€= 132.137,15€).

Δεν προσκομίσθηκαν κινήσεις των λογαριασμών των άλλων τραπεζών από όπου εστάλησαν τα εμπορικά εμβάσματα που αφορούν την εταιρεία που να προκύπτει ότι πιστωνόταν με έσοδα αυτής.

Από τα παραπάνω διαπιστωθέντα προκύπτει ότι:

τα εμβάσματα που εστάλησαν για λογαριασμό της ατομικής σας επιχείρησης ύψους 162.519,15€ τη χρήση 2009, 143.127,53€ τη χρήση 2010 και 123.110,85€ τη χρήση 2011, δεν λαμβάνονται υπόψη του παρόντος ελέγχου με δεδομένο ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής σας επιχείρησης είναι μεγαλύτερα των σταλθέντων εμβασμάτων με σκοπό την εξόφληση φορολογικών στοιχείων που εξεδόθησαν για λογαριασμό της.

Όσον αφορά τα εμπορικά εμβάσματα που εστάλησαν για εξόφληση φορολογικών στοιχείων της εταιρείας με Α.Φ.Μ., ύψους 132.137,15€ (142.912,95 – 10.775,80) τη χρήση 2009, 61.702,05€ τη χρήση 2010 και 7.047,98€ τη χρήση 2011 καθώς και το ατομικό έμβασμα των 500.000,00€, λαμβάνονται υπόψη του παρόντος ελέγχου.

Επειδή, λαμβάνοντας όλα τα ως άνω υπόψη, όπως προκύπτει από το **κεφάλαιο 13** της από 19/05/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος κατέληξε στο εξής πόρισμα:

«Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι τα δηλούμενα εισοδήματα σας δεν καλύπτουν τα ποσά που μεταφέρατε στο εξωτερικό κατά το ποσό των 224.901,81€, στη χρήση 2011.

Η παραπάνω διαφορά συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά **224.901,81€** το οικον. έτος 2012 (χρήση 2011). Το εν λόγω ποσό σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγέλματος του άρθρου 48του ν. 2238/1994 που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στην υπηρεσία μας το **με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/06-8-2015 υπόμνημα με υποβολή νέων στοιχείων** (κατ' άρθρο 63§5 ν. 4174/2013) με το οποίο συνυπέβαλε μεταξύ άλλων: α) αντίγραφα τραπεζικών συναλλαγών – εμβασμάτων προς τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις του εξωτερικού της ομόρρυθμης εταιρείας, β) αντίγραφα καρτελών στις οποίες αναγράφονται οι πελάτες της Ο.Ε. και τα σχετικά παραστατικά – τιμολόγια που η Ο.Ε. εξέδωσε προς αυτές και γ) αντίγραφα των κινήσεων του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της ΕΤΕ και του υπ' αριθμ. GR τραπεζικού λογαριασμού της PROBANK.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/13-10-2015 έγγραφο, με το οποίο ζητήσαμε να μας γνωρίσει τα αναλυτικά στοιχεία των εμβασμάτων που αφορούν την, ΑΦΜ:, (ήτοι ΑΦΜ εντολέα, τράπεζα εντολέα, ημερομηνία εμβάσματος, ποσό, χώρα προορισμού, αποδέκτης και κωδικός τράπεζας αποδέκτη), συνολικού ποσού 132.137,15 ευρώ στη χρήση 2009, 61.702,05 ευρώ στη χρήση 2010 και 7.047,98 ευρώ στη χρήση 2011.

Επειδή, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με το αριθμ. πρωτ. /15-10-2015 σχετικό έγγραφό του, (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/23-10-2015), μας απέστειλε κατάσταση που εμφανίζονται αναλυτικά τα στοιχεία των ως άνω εμβασμάτων.

Επειδή, στη συνέχεια, η Υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 /02-11-2015 κλήση σε ακρόαση με την οποία τον καλέσαμε σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος έως την 10/11/2015, προκειμένου να μας εκφράσει τις απόψεις του και να αναπτύξει τους προβαλλόμενους με την με αρ. πρωτ. /01-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή λόγους του, προσκομίζοντας μας επιπλέον: α) τα πρωτότυπα τιμολόγια των προμηθευτριών επιχειρήσεων του εξωτερικού που αφορούν τα εμβάσματα του πίνακα που μας απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με το ως άνω έγγραφο του, β) το παραστατικό του από 05/05/2009 εμβάσματος, ποσού 1.229,76€, με τράπεζα εντολέα την ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ, αποδέκτη την επιχείρηση, και κωδικό τράπεζας αποδέκτη και γ) Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων ετών 2009, 2010 και 2011, της εταιρείας ΑΦΜ:

Επειδή, επί της κλήσης σε ακρόαση ο υπόχρεος εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις του με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/10-11-2015 υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας με το οποίο συνυπέβαλε τα ζητηθέντα στοιχεία και με το οποίο ισχυρίζεται εκ νέου :

Α) Ός προς τα αποσταλθέντα προς τους οίκους του εξωτερικού εμβάσματα ότι η φορολογική αρχή ανεπίτρεπτα με το δεύτερο Σημείωμα ελέγχου ανασκευάζει το περιεχόμενο του πρώτου αρχικού Σημειώματος ελέγχου, ανασκευάζοντας ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ίδιου του διενεργούντος ελέγχου διότι:

1. Εμπλέκει έμβασμα ύψους 500.000,00€ που κατατέθηκε σε προσωπικό του λογαριασμό στο εξωτερικό με εμπορικά εμβάσματα συνολικού ύψους 348.395,25€ τα οποία αφορούν συναλλαγές για την εισαγωγή εμπορευμάτων τόσο της προσωπικής του Ο.Ε. εταιρείας όσο και της ατομικής του επιχείρησης και

2. Στην ελεγκτική αρμοδιότητα του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν περιλαμβάνεται η έρευνα εμπορικών εμβασμάτων διότι για τη διενέργεια ενός τέτοιου ελέγχου απαιτείται η φορολογική αρχή να προβεί σε έλεγχο των βιβλίων

και των στοιχείων της εταιρείας και ειδικότερα των αγορών, των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της, αρμοδιότητα που ανήκει στον κατά τόπο αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Β) Ως προς τα ληφθέντα για την κάλυψη του εμβάσματος ποσού 500.000,00€ διαθέσιμα κεφάλαια ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα προσδιόρισε τα διαθέσιμα κεφάλαια κατά την 31/12/2010 στο ποσό των 395.011,34€ ενώ στην πραγματικότητα αυτά ανέρχονταν στο ποσό των 468.378,91 € καθώς:

1. Η φορολογική αρχή δεν συνυπολόγισε τα χρηματικά διαθέσιμα της χρήσης 2011.
2. Η φορολογική αρχή εξέπεσε εκτός από τις πραγματικές δαπάνες και τεκμαρτές δαπάνες ύψους 133.441,34€ και
3. Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 5,6 και 7 της ΠΟΛ 1095/29-04-2011 του Υπ. Οικονομικών και τις θεσμοθετημένες έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των πρωτότυπων τιμολογίων των οίκων του εξωτερικού, που ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, με την ως άνω κλήση σε ακρόαση, και των εντολών των εμβασμάτων, που ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/06-8-2015 υπόμνημα με υποβολή νέων στοιχείων, προέκυψαν τα εξής:

Α) Ο προσφεύγων, στις 26/01/2009, απέστειλε έμβασμα ποσού 6.167,34€ από την ΕΤΕ με κωδικό τράπεζας αποδέκτη και με δικαιούχο την ισπανική εταιρεία, V.A.T. No ES....., για την εξόφληση του με αριθμ. τιμολογίου 20091000145/13-01-2009, με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία, συνολικής αξίας 4.198,50€ και πελάτη την «.....Ο.Ε.», ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17342 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα και του με αριθμ. τιμολογίου 20091000390/13-01-2009 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία, συνολικής αξίας **1.968,84€** και πελάτη την, ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17343 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα.

Β) Ο προσφεύγων, στις 10/02/2010, απέστειλε έμβασμα ποσού 3.892,86€ από την ΕΤΕ με κωδικό τράπεζας αποδέκτη και με δικαιούχο την ισπανική εταιρεία, V.A.T. No ES....., για την εξόφληση του με αριθμ. τιμολογίου 20101000978/03-02-2010 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας 1.904,58€ και πελάτη την «.....Ο.Ε.», ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17342 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα και του με αριθμ. τιμολογίου 20101000957/03-02-2010 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας **1.988,28€** και πελάτη την, ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17343 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα.

Γ) Ο προσφεύγων, στις 23/03/2010, απέστειλε έμβασμα ποσού 8.019,00€ από την ΕΤΕ με κωδικό τράπεζας αποδέκτη και με δικαιούχο την ισπανική εταιρεία, V.A.T. No ES....., για την εξόφληση του με αριθμ. τιμολογίου 20101002245/11-03-2010 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας **8.019,00€** και πελάτη την, ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17343 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα.

Δ) Ο προσφεύγων, στις 05/10/2010, απέστειλε έμβασμα ποσού 5.991,30€ από την ΕΤΕ με κωδικό τράπεζας αποδέκτη και με δικαιούχο την ισπανική εταιρεία, V.A.T. No ES....., για την εξόφληση του με αριθμ. τιμολογίου 20101007664/21-09-2010 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας **3.170,88€** και πελάτη την, ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17343 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα και του με αριθμ. τιμολογίου 20101007483/15-09-2010 συνολικής αξίας 2.820,42€ (του οποίου το πρωτότυπο δεν προσκομίστηκε).

Ε) Ο προσφεύγων, στις 02/12/2010, απέστειλε έμβασμα ποσού 6.638,76€ από την ΕΤΕ με κωδικό τράπεζας αποδέκτη και με δικαιούχο την ισπανική εταιρεία, V.A.T. No ES....., για την εξόφληση του με αριθμ. τιμολογίου 20101009522/24-11-2010 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας 462,78€ και πελάτη την εταιρεία «.....Ο.Ε.», ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17342 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα και του με αριθμ. τιμολογίου 20101009523/24-11-2010 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας **6.175,98** και πελάτη την, ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17343 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα.

ΣΤ) Ο προσφεύγων, στις 15/02/2011, απέστειλε έμβασμα ποσού 5.560,82 € από την EUROBANK EFG με κωδικό τράπεζας αποδέκτη και με δικαιούχο την ισπανική εταιρεία, V.A.T. No ES....., για την εξόφληση του με αριθμ. τιμολογίου 20111001187/10-02-2011 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία συνολικής αξίας 1.211,76€ και πελάτη την εταιρεία «.....Ο.Ε.», ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17342 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα και του με αριθμ. τιμολογίου 20111001186/10-02-2011 με εκδότη την ως άνω ισπανική εταιρεία, συνολικής αξίας **4.349,06 €** και πελάτη την, ΑΦΜ:, Τ.Κ. 17343 Άγιος Δημήτριος Αθήνα, Ελλάδα.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι: α) έμβασμα ποσού 1.968,84€ για τη χρήση 2009, β) εμβάσματα συνολικού ποσού 19.354,14€ (ήτοι 1.988,28€+8.019,00€+3.170,88€+6.175,98 €) για τη χρήση 2010 και γ) έμβασμα ποσού 4.349,06 € για τη χρήση 2011 αφορούν την ατομική επιχείρηση πώλησης φωτιστικών ειδών του προσφεύγοντος που διατηρεί επί τηςΤ.Κ. 17343 στον Άγιο Δημήτριο Αθήνας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/24-11-2015 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει την άποψή της για τα ως άνω εμβάσματα, το οποίο έγγραφο, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας απόφασης, δεν έχει απαντηθεί.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου:

α) στη σελίδα 16:

«τα εμβάσματα που εστάλησαν για εξόφληση φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν για την ατομική επιχείρηση ύψους 115.562,90€ για τη χρήση 2009, ύψους 103.949,88€ για τη χρήση 2010 και ύψους 82.679,51€ για τη χρήση 2011, δεν λαμβάνονται υπόψη του παρόντος ελέγχου με δεδομένο ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 είναι αντίστοιχα 229.582,49€, 335.912,64€ και 384.662,65€, ήτοι μεγαλύτερα των σταλθέντων εμβασμάτων για λογαριασμό της».

β) στις σελίδες 32-33:

«τα εμβάσματα που εστάλησαν για εξόφληση φορολογικών στοιχείων της εταιρείας, με ΑΦΜ: ύψους 132.137,15€ για τη χρήση 2009, ύψους 61.702,05€ για τη χρήση 2010 και ύψους 7.047,98€ για τη χρήση 2011, λαμβάνονται υπόψη του παρόντος ελέγχου καθώς δεν προσκομίσθηκαν κινήσεις λογαριασμών των τραπεζών από όπου εστάλησαν που να προκύπτει ότι πιστώνονταν με έσοδα αυτής».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, α) το ποσό των εμβασμάτων που αφορά στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται στο ποσό των 117.531,74€ (115.562,90€+1.968,84€) για τη χρήση 2009, στο ποσό των 123.304,02€ (103.949,88€+19.354,14€) για τη χρήση 2010 και στο ποσό των 87.028,57€ (82.679,51€+4.349,06€) για τη χρήση 2011 και δεν λαμβάνονται υπόψη της παρούσας εισήγησης με βάση

το ως άνω σκεπτικό του ελέγχου (ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης ανά χρήση είναι μεγαλύτερα των σταλθέντων εμβασμάτων) και

β) το ποσό των εμβασμάτων που αφορά την Ο.Ε. διαμορφώνεται στο ποσό των **130.168,31€** (132.137,15€-1.968,84€) για τη χρήση 2009, στο ποσό των **42.347,91€** (61.702,05€-19.354,14€) για τη χρήση 2010 και στο ποσό των **2.698,92€** (7.047,98€-4.349,06€) για τη χρήση 2011, και με βάση το σκεπτικό του ελέγχου, λαμβάνονται υπόψη της παρούσας εισήγησης (ήτοι, δεν προσκομίσθηκαν κινήσεις λογαριασμών των τραπεζών από όπου εστάλησαν που να προκύπτει ότι πιστώνονταν με έσοδα της προσωπικής εταιρείας).

Επειδή, ως εκ τούτου, οι διαπιστωθείσες διαφορές εισοδήματος με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010- (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2009-31/12/2009)

	Ελέγχου Ποσά σε €	ΔΕΔ Ποσά σε €
Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων (έως 31/12/2008)	240.855,68	240.855,68
Διαθέσιμο υπόλοιπο χρήσης 2009	132.913,91	132.913,91
Σύνολο διαθέσιμου Εισοδήματος	373.769,59	373.769,59
Εμβάσματα στο εξωτερικό χρήση 2009	-132.137,15	-130.168,31
Υπόλοιπο εισοδήματος προς μεταφορά στο επόμενο έτος	241.632,44	243.601,28

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011- (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-31/12/2010)

	Ελέγχου Ποσά σε €	ΔΕΔ Ποσά σε €
Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων (έως 31/12/2009)	241.632,44	243.601,28
Διαθέσιμο υπόλοιπο χρήσης 2010	21.241,75	21.241,75
Σύνολο διαθέσιμου Εισοδήματος	262.874,19	264.843,03
Εμβάσματα στο εξωτερικό χρήση 2010	-61.702,05	-42.347,91
Υπόλοιπο εισοδήματος προς μεταφορά στο επόμενο έτος	201.172,14	222.495,12

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012- (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011)

	Ελέγχου Ποσά σε €	ΔΕΔ Ποσά σε €
Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων (έως 31/12/2010)	201.172,14	222.495,12
Διαθέσιμο υπόλοιπο χρήσης 2011	80.974,03	80.974,03
Σύνολο διαθέσιμου Εισοδήματος	282.146,17	303.469,15
Εμβάσματα στο εξωτερικό χρήση 2011	-507.047,98	-502.698,92
Υπόλοιπο εισοδήματος προς μεταφορά στο επόμενο έτος	-224.901,81	-199.229,77

Επειδή, συνιστά προσαύξηση περιουσίας η διαφορά ποσού **199.229,77€** για το οικον. έτος 2012 (χρήση 2011) και το εν λόγω ποσό σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίζεται βάσει της παρούσας απόφασης ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Του υπόχρεου
Εμπορικές επιχειρήσεις	10.901,92
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	199.229,77
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	210.131,69

Το ελάχιστο ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, με βάση το ως άνω προσδιορισθέν (βάσει της παρούσας εισήγησης) και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα του φορολογουμένου προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Απαιτούμενο ποσό αποδείξεων:

Υπόχρεου: $(60.000 \times 25\%) = 15.000,00$ ευρώ

Συζύγου: 0,00 ευρώ

Συνολικό ποσό: 15.000,00 »

Επειδή, ο προσφεύγων στη με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 δήλωσε στον κωδικό 049 εντύπου Ε1 (Δαπάνη παροχής υπηρεσιών) το ποσό των 3.500,00€, πλην όμως η δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.

Επειδή, από το αριθμ. ειδ/σης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, δυνάμει της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, προκύπτει ότι υπήρξε επιβάρυνση φόρου αποδείξεων **272,54€** κατά την εκκαθάριση φόρου της ως άνω δήλωσης, διότι αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και το ποσό των 3.500,00 € (κωδ. 049 εντύπου Ε1) δεν ελήφθη υπόψη κατά την εκκαθάριση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του 2238/1994, πρέπει να επιβληθεί φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό 10% επί του απαιτούμενου ποσού αποδείξεων, που προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Επιβάρυνση φόρου:

Υπόχρεου: $15.000,00 \times 10\% = 1.500,00$ ευρώ

Συζύγου: 0,00 »

Συνολική 1.500,00 »

Επομένως ο προσφεύγων δικαιούνται έκαστος το αφορολόγητο ποσό των 5.000,00 ευρώ σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καταλογιζόμενης ωστόσο της ως άνω επιβάρυνσης του φόρου.

Επειδή, με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις της Υπηρεσίας μας, το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για το οικονομικό έτος 2012 προσδιορίζεται ως εξής :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €
Εμπορικές επιχειρήσεις	10.901,92	10.901,92
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	84.072,11	84.072,11
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	4.363,36	4.363,36
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	224.901,81	199.229,77
Συνολικό εισόδημα	324.239,20	298.567,16
Σύνολο εισοδήματος υποκείμενο σε ειδική εισφορά	324.239,20	298.567,16

Επειδή, τόσο η από 19/05/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 23,28 & 66 του Ν.4174/2014), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν προσηκόντως ελεγχθεί και υπογραφεί από τον ελεγκτή, την επόπτρια και τον υποδιευθυντή και έχουν θεωρηθεί και υπογραφεί από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οπότε ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, η μη έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου, όπως προβλέπει το άρθρο 28§2 του ν. 4174/2013, δεν επιφέρει ακυρότητα των πράξεων αυτών, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο που συνυπέβαλε ο προσφεύγων ότι ο λογαριασμός της ΕΤΕ από τον οποίο εστάλησαν τα υπό κρίση εμβάσματα, πιστώνεται με έσοδα της Ο.Ε., ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αναπόδεικτος .

Επειδή, τα υπό κρίση εμβάσματα πραγματοποιήθηκαν από προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο σχετικός ισχυρισμός του ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναρμοδίως και παρανόμως επιλαμβάνεται χωρίς τη διενέργεια οποιασδήποτε επαλήθευσης στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής και προσωπικής του επιχείρησης είναι αβάσιμος.

Επικουρικά αναφέρουμε ότι ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./06-05-2015 δελτίο πληροφοριών σχετικά με τα εξαχθέντα εμβάσματα από τον προσφεύγοντα για λογαριασμό της επιχείρησης Ο.Ε., στη Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, με κοινοποίηση στον Περιφερειάρχη Πειραιά και στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011, ορθώς εκδόθηκε η υπ' αρ./20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικό ποσό εισφοράς ύψους 1.134,82 €.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 3833/2010, ορθώς εκδόθηκε η υπ' αρ./20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικό ποσό έκτακτης εισφοράς ύψους 3.116,61 €.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται οι διατάξεις βάσει των οποίων προσδιορίστηκε τόσο το ποσό της οφειλόμενης εισφοράς της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 όσο και το ποσό της οφειλόμενης έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι με την έκδοση των επίμαχων ως άνω πράξεων χωρίς την έκδοση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού της φορολογίας, υπέστη βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των πράξεων, ο σχετικός ισχυρισμός του είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος ορθά εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1033/21-02-2013 και των άρθρων 15,16,17,18,19 του ν. 2238/1994 ως προς τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, τα έσοδα από τις πωλήσεις ακινήτων ιδιοκτησίας της κατασκευαστικής τεχνικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ:, βάσει των με αριθμ. 2114/28-12-2006, 2115/2-01-2006, 2391/01-08-2007, 2242/22-03-2007, 2149/29-01-2007, 2489/16-11-2007, 2623/14-03-2008, 2637/31-03-2008, 2660/14-04-2008 και 2804/02-09-2008 συμβολαίων της Συμβολαιογράφου Αθηνών, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων – κερδών της ως άνω εταιρείας.

Επειδή, ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τόσο η επιχειρηματική αμοιβή όσο και τα κέρδη που φορολογήθηκαν στο όνομα της εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος 50%, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

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, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Σημειώνεται ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **01/07/2015** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, **ΑΦΜ:.....**, , και συγκεκριμένα:

1. **Τη μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
2. **Τη μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
3. **Την απόρριψη** αυτής ως προς υπ' αριθμ./20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2011 και
4. **Την απόρριψη** αυτής ως προς υπ' αριθμ./20-05-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010.

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

Α) Για το Οικονομικό έτος 2010

Το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται έκτακτη εισφορά του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 **για το οικονομικό έτος 2010** βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €
Εμπορικές επιχειρήσεις	45.778,06	45.778,06
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	90.035,85	90.035,85
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	5.849,94	5.849,94
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	141.663,85	141.663,85
Σύνολο εισοδήματος υποκείμενο σε ειδική εισφορά	141.663,85	141.663,85

Β) Για το Οικονομικό έτος 2011

Το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για το οικονομικό έτος 2011 βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €
Εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	31.981,63	31.981,63
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	3.979,09	3.979,09
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	35.960,72	35.960,72
Σύνολο εισοδήματος υποκείμενο σε ειδική εισφορά	35.960,72	35.960,72

Γ) Για το Οικονομικό έτος 2012

Το φορολογητέο εισόδημα για το οικονομικό έτος 2012 βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου		Βάσει Δ.Ε.Δ.	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Του υπόχρεου		Του υπόχρεου	
Εμπορικές επιχειρήσεις	10.901,92		10.901,92	
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	224.901,81		199.229,77	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	235.803,73		210.131,69	

Το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για το οικονομικό έτος 2012 βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €
Εμπορικές επιχειρήσεις	10.901,92	10.901,92
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	84.072,11	84.072,11
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	4.363,36	4.363,36
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	224.901,81	199.229,77
Συνολικό εισόδημα	324.239,20	298.567,16
Σύνολο εισοδήματος υποκείμενο σε ειδική εισφορά	324.239,20	298.567,16

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

Οικονομικό έτος 2012:

- Φόρος Εισοδήματος :

Διαφορά φόρου	82.612,01
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (36 μήνες x 2% ανά μήνα =72%)	59.480,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	142.092,66

- **Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθρου 29 του ν. 3986/2011**

Διαφορά φόρου	11.787,65
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (36 μήνες x 2% ανά μήνα =72%)	8.487,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.274,76

Ο προσδιορισμός των παραπάνω ποσών προκύπτει αναλυτικά από την συνημμένη κατάσταση υπολογισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2012.

Οικονομικό έτος 2011:

- **Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθρου 29 του ν. 3986/2011:**

Διαφορά φόρου	584,96 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (47μx2%=94%)	549,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.134,82 €

Οικονομικό έτος 2010:

- **Έκτακτη Εισφορά άρθρου 5 του ν. 3833/2010:**

Διαφορά φόρου	1.416,64 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	1.699,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.116,61 €

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).