



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 18-03-2015

Αριθμός απόφασης: 1122

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 18-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των: **1)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2006, **2)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007, **3)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2008, **4)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς, οικ. έτους 2008, **5)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2005, **6)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2006, **7)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2007 και **8)** με αρ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, χρήσης 2005 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: **1)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2006, **2)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007, **3)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2008, **4)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς, οικ. έτους 2008, **5)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2005, **6)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2006, **7)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2007 και **8)** με αρ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, χρήσης 2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από 12-11-2014 εκθέσεων ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 18/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 18-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος (κύριος) ποσού 12.951,73€, πλέον 15.542,07€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 28.493,80€, για το οικ. έτος 2006.

2) Με την υπ' αριθ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος (κύριος) ποσού 10.105,67€, πλέον 12.126,81€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 22.232,48€, για το οικ. έτος 2007.

3) Με την υπ' αριθ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος (κύριος) ποσού 17.314,60€, πλέον 20.777,52€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 38.092,12€, για το οικ. έτος 2008.

4) Με την υπ' αριθ./12-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εισφορά (κύριος φόρος) ποσού 1.000,00€, πλέον 1.200,00€ (πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.200,00€, για το οικ. έτος 2008.

5) Με την υπ' αριθμ./12-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 56.571,43€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, ως εξής: α) μία γενική παράβαση ποσού 586,00€ λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 §1, 4 §5 & 6 §1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2^α & 6^α του Ν. 2523/1997 και

β) έξι αυτοτελείς παραβάσεις, συνολικού ποσού 55.985,43€ λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 4 § 5 & § 7, 12 § 14 & § 15 και 13 § 2 & § 3 του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10^α του Ν. 2523/1997.

6) Με την υπ' αριθμ./12-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 32.207,42€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006, ως εξής: α) μία γενική παράβαση ποσού 586,00€ λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 2 §1, §4, §5 & 6 §1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2^α & 6^α του Ν. 2523/1997 και

β) έξι αυτοτελείς παραβάσεις, συνολικού ποσού 31.621,42€ λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 4 § 5 & § 7, 12 § 14 & § 15 και 13 § 2 & § 3 του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10^α του Ν. 2523/1997.

7) Με την υπ' αριθμ./12-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 28.583,04€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007, ως εξής: **α)** μία γενική παράβαση ποσού 586,00€ λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων τουλάχιστον Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 §1, §4, §5 & 6 §1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2^α & 6^α του Ν. 2523/1997 και

β) τρεις αυτοτελείς παραβάσεις, συνολικού ποσού 27.997,04€ λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 4 § 5 & § 7, 12 § 14 & § 15 και 13 § 2 & § 3 του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10^α του Ν. 2523/1997.

8) Με την υπ' αριθμ./12-11-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 §1 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 1.117,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1^α του Ν. 2859/2000.

Σε εκτέλεση της από **07-02-2014** παραγγελίας του Εισαγγελέως Οικονομικού Εγκλήματος και της υπ' αριθ. **ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε. Λ.Λ./2014** ποινικής προκαταρκτικής δικογραφίας, εκδόθηκε η υπ' αριθ. **.../.../08-04-2014** Εντολή του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, για την κα συζ. και πραγματοποιήθηκε Μερικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικών ετών 2006, 2007 & 2008 (χρήσεις : 2005, 2006 & 2007), κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, διατηρούσε επαγγελματική σχέση ως Ανεξάρτητος Διαχειριστής Επενδύσεων με την Τράπεζα (.....), και δεν περιέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος(κοινές μετά του συζύγου της) τα πραγματοποιηθέντα έσοδα από τις υπηρεσίες που παρείχε. Τα καθαρά κέρδη στην προκειμένη περίπτωση προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά, λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Επιπλέον των ανωτέρω διαπιστώθηκε η αποστολή εμβασμάτων από το εξωτερικό, τα οποία πιστώθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της, με αρ., στην Τράπεζα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν προέκυπτε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους ούτε αν αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νομίμως από τον φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου να μην φορολογηθούν με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010. Επίσης από τον έλεγχο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, μη τήρησης βιβλίων και μη έκδοσης στοιχείων(απόκρυψη φορολογητέας ύλης), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1^α του Ν. 2859/2000 και του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση και μεταρρύθμιση των ανωτέρω πράξεων, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

2) Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. – Οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 μεταθέτουν το βάρος της απόδειξης των φορολογικών διαφορών στο

φορολογούμενο, κάτι που δεν ίσχυε πριν την θέση σε ισχύ του νόμου αυτού και ως εκ τούτου αναπτύσσουν αναδρομική ισχύ.

3) Η φορολόγηση της προσαύξησης περιουσίας, μη έχουσα περιοδικό χαρακτήρα, δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και απαιτείται ειδική διάταξη για την φορολόγησή της που δεν θεσπίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

4) Οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 δεν δύναται να καταλαμβάνουν χρήσεις προηγούμενες του 2010.

5) Επειδή παρήλθε ο χρόνος που ορίζεται με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 για έκδοση καταλογιστικής πράξης, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας θεωρείται ότι έγιναν αποδεκτοί.

6) Με τις διατάξεις του άρθρου 14 της Συμβάσεως Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) Ελλάδος – Ελβετίας, που κυρώθηκε με τον Ν. 1502/1984, οι αμοιβές της ήταν φορολογητέες στην Ελβετία.

7) Με την απόδειξη της προέλευσης της προσαύξησης περιουσίας επιβάλλεται μόνο ο αντίστοιχος φόρος, ήτοι γονικής παροχής, δωρεάς κ.λ.π.

8) Δεν ήταν υποχρεωμένη σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων γιατί δεν άσκησε την δραστηριότητά της στην Ελληνική Επικράτεια.

9) Παράνομη και εσφαλμένη η τελική θέση της Διοίκησης, όσον αφορά την επιμέτρηση του προστίμου Κ.Β.Σ, επί το δυσμενέστερο.- Σημείωμα διαπιστώσεων αόριστο, ασαφές και ανακριβές.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α'), η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31-12-2011** (αφορά τη χρήση 2005 και παλαιότερες), το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31-12-2012 .

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ 249Α'), η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31-12-2012**, παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 εδ. β' του Ν. 4203/2013 «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχουπου λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή,».

Δεδομένου ότι ο έλεγχος των υποθέσεων όπως της προσφεύγουσας, έχει αρχικώς παραγγελθεί με την υπό στοιχεία **ΑΒΜ ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ/04-10-2012** παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και σε συνδυασμό με τις ανωτέρω διατάξεις, οι χρήσεις 2005, 2006 και 2007 δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή η διάταξη αυτή (της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010) δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία και ειδικότερα καθορίζει ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και σε ποια κατηγορία (άρθ. 4 παρ.2 Ν. 2238/94) υπάγεται το εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία.

Στην προσφεύγουσα, ως υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Φ.Κ.Ε. και μη έχοντας υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο για τις χρήσεις 2005-2006-2007, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος προκειμένου να προσδιορισθούν και να καταλογισθούν τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με την σχετική δήλωση εισοδήματος από την υπόχρεη, κατά τις ως άνω ανέλεγκτες χρήσεις.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι :...«Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.....δικαιούται: **α.** Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις **και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.** **β.** Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

Με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: ... « Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνταικαι οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων.....για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων.....».

Με την παρ. 1 του άρθρου 67^Α του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: ...«Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην Ελεγκτική υπηρεσία με βάση: **α)** τα στοιχεία του φακέλου, **β)** τα δελτία πληροφοριών, **γ)**..... **δ)**....., **ε)** τα στοιχεία και τις πληροφορίες των Προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν. 3842/2010 (που ορίζει ότι: Τα Υπουργεία,,οι Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος».

Με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι :... « Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμαμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου. 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 προέλευσης».

Με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι : ... «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. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους .

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**παρ. 2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή,».

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εκδόθηκε μεν μετά την παρέλευση του ενός μηνός που ορίζει το άρθρο 28 § 2 του Ν. 4174/2013, από την ημερομηνία κατάθεσης του τελευταίου υπομνήματος της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ. /1-10-2014 με τις απόψεις της, πλην όμως, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και συγκεκριμένα στις 12-11-2014, ήτοι εντός ολίγων ημερών από την παρέλευση του ενός μηνός. Από την διατύπωση της ανωτέρω διάταξη δεν προκύπτει ούτε ότι η προθεσμία των 30 ημερών από την κατάθεση των απόψεων του ελεγχόμενου μέχρι και την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου είναι αποκλειστική αλλά ούτε και ότι η καθυστέρηση της έκδοσής της συνεπάγεται την «σιωπηρή αποδοχή» των απόψεων της προσφεύγουσας, όπως αυτή ισχυρίζεται.

Εν πάσει περιπτώσει, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ότι της προξενήθηκε βλάβη, καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 της Συμβάσεως Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) Ελλάδος – Ελβετίας, που κυρώθηκε με τον Ν. 1502/1984, με τίτλο «Μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλομένου Κράτους για επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες μη εξαρτημένου χαρακτήρα φορολογείται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν αυτός διατηρεί κατά συνήθη τρόπο καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για το σκοπό της άσκησης των δραστηριοτήτων του. Αν αυτός διατηρεί μια τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος αλλά μόνο κατά το ποσό που ανήκει σ' αυτήν την καθορισμένη βάση. 2. Ο όρος "επαγγελματικές υπηρεσίες" περιλαμβάνει ειδικές μη εξαρτημένες επιστημονικές, φιλολογικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή διδακτικές δραστηριότητες, όπως επίσης και τις μη εξαρτημένες δραστηριότητες των γιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών.».

Η προσφεύγουσα επικαλούμενη τις ανωτέρω διατάξεις, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές γιατί της καταλογίζουν διαφορές φόρων και προστίμων για εισοδήματα προερχόμενα από αμοιβές για τις υπηρεσίες που παρείχε ως Ανεξάρτητος Διαχειριστής Επενδύσεων, στην τράπεζα της, μέσω καθορισμένης βάσης στην Ελβετία, ενώ αυτά ετύγχαναν φορολογητέα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ήτοι στην Ελβετία.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2005, 2006 και 2007 είχε επαγγελματική συνεργασία υπό την ιδιότητα της ανεξάρτητης συνεργάτιδας (Independent Asset Manager) με την Τράπεζα της, η οποία προέβλεπε αμοιβή υπό τη μορφή προμήθειας επί των κερδών που αποκόμιζε η Τράπεζα από τις επενδύσεις που γίνονταν από πελάτες που είχε συστήσει η ίδια. Οι αμοιβές αυτές καταβάλλονταν σε τακτά χρονικά διαστήματα δια εμβασμάτων στον προσωπικό της λογαριασμό στην Τράπεζα Με το υπ' αριθ. πρωτ. /19-05-2014 δεύτερο υπόμνημά της η προσφεύγουσα προσκόμισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φωτοαντίγραφο της σύμβασής της με την Τράπεζα της Όπως μνημονεύεται ρητώς στη σύμβαση αυτή, για τις αμοιβές αυτές έχουν γίνει κρατήσεις και έχει καταβληθεί ο αναλογούν Φ.Π.Α στην, σύμφωνα με τον όρο 5 της βασικής σύμβασης που αναφέρει ρητά: «Για τους ΑΔΕ (Ανεξάρτητος Διαχειριστής

Επενδύσεων) που εδρεύουν στην, η πληρωμή της αποζημίωσης συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ. Ο ΑΔΕ οφείλει να ενημερώσει την Τράπεζα για τον αριθμό του ΦΠΑ που κατέχει. **Για τους ΑΔΕ που δεν είναι κάτοικοι, ο Φ.Π.Α. θα παρακρατείται από την αποζημίωσή τους στο προβλεπόμενο ποσοστό, πριν αποδοθούν τα χρήματα στον ΑΔΕ.»** Εκ των ανωτέρω αναφερομένων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έχει φορολογηθεί στην για τα αποκτηθέντα εισοδήματά της παρά μόνο της είχε παρακρατηθεί ο αναλογών Φ.Π.Α.

Άλλωστε στο υπ' αριθμ./15-5-2014 υπόμνημά της, η ίδια αναφέρει ότι: «Είμαι διατεθειμένη να αναπληρώσω οποιαδήποτε τυχόν σχετική παράλειψη επωμιζόμενη το προβλεπόμενο κόστος...», δήλωση που ισοδυναμεί με παραδοχή από μέρους της περί της μη εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Επίσης, στο/26-6-2014 υπόμνημά της, αναφέρει: «...η ίδια αυτοβούλως ομολόγησα ότι είχα εισόδημα εκ των εμβασμάτων αυτών, δήλωσα την πρόθεσή μου να αναλάβω τυχόν αναλογούντα στο εισόδημα αυτό φορολογικά βάρηκαι θα εκπληρώσω τον συμπληρωματικό φόρο που μου καταλογίζεται από την Υπηρεσία σας εκ της αιτίας αυτής, το οποίο αφορά το εισόδημά μου.....».

Επειδή η προσφεύγουσα θα έπρεπε να φορολογηθεί στην Ελλάδα, διότι ήταν, για τις κρινόμενες χρήσεις και παραμένει έως σήμερα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθώς: 1) η κύρια κατοικία και διαμονή της καθώς και η οικογενειακή της εστία βρίσκονται στην Ελλάδα (σχετικό αρθ. 4 § 2 Ν.4172/2013) , 2) ο τόπος άσκησης της δραστηριότητάς της είναι στην Ελλάδα, αφού το αντικείμενο εργασιών της στις κρινόμενες χρήσεις είναι η υπόδειξη – προσέλκυση στην Τράπεζα πελατών - επενδυτών και η διαχείριση χαρτοφυλακίων οι οποίοι στην πλειοψηφία τους είναι Φυσικά Πρόσωπα, κάτοικοι Ελλάδος 3) δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία περί της ύπαρξης οποιασδήποτε επαγγελματικής εγκατάστασης στηνα, με αποτέλεσμα να λογίζεται ως έδρα της επαγγελματικής εγκατάστασής της, η διεύθυνση της οικίας της, στην οποία ελάμβανε και την επαγγελματική της αλληλογραφία με την τράπεζα της, 4) υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κοινές μετά του συζύγου της στην Ελλάδα και 5) δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι φορολογήθηκε στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ήτοι στην Η προσφεύγουσα απέφυγε την καταβολή του αναλογούντος φόρου επί αμοιβών της τράπεζας της, τόσο στην Ελλάδα όσο και στην

Οι αμοιβές επί των οποίων απέφυγε την καταβολή του αναλογούντος φόρου, ανέρχονται κατά τα ελεγχόμενα έτη ως εξής: α) για την χρήση 2005(οικ. 2006) ποσό **55.985,43€, β)** για την χρήση 2006(οικ. 2007) ποσό **31.621,42€ και γ)** για την χρήση 2007(οικ. 2008) ποσό **27.997,04€**. Το δε καθαρό εισόδημα υπολογίστηκε εξωλογιστικά λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ως εξής: α) για την χρήση 2005(οικ. 2006) ποσό **39.189,01€, β)** για την χρήση 2006(οικ. 2007) ποσό **22.134,99€ και γ)** για την χρήση 2007(οικ. 2008) ποσό **19.597,93€**.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον όρο 5 της σύμβασής της με την Τράπεζα της και τα όσα αυτοβούλως δηλώνει στα ως άνω υπομνήματά της που κατέθεσε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η ίδια η προσφεύγουσα έθεσε εαυτόν στο καθεστώς των μη εχόντων έδρα στην επαγγελματιών, κι ως εκ τούτου και κατ' αντιδιαστολή, δέχεται ότι ενεργεί ως έχουσα την έδρα της εν Ελλάδι, που σημαίνει ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις περί υποχρέωσης υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή πέραν των ανωτέρω εισοδημάτων προερχόμενων από αμοιβές της τράπεζας της, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε και η αποστολή εμβασμάτων, στον με αρ. προσωπικό της τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα, από τον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας (πρώην), εδρεύουσας στο, με συνδικαιούχους: α) (μητέρα), β) (αδελφή) και γ) (προσφεύγουσα). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα χρηματικά ποσά αυτά καθώς και ο λογαριασμός ανήκαν στη μητέρα της και ότι η ίδια διεκπεραίωνε απλώς υποθέσεις της, λόγω της τραπεζικής της εμπειρίας. Η ίδια αναφέρει σε υπόμνημά της: «Αυτό άλλωστε το έχει εγγράφως και ενόρκως αναγνωρίσει και η ίδια η μητέρα μου, η οποία έχει ρητώς δηλώσει ότι οποιαδήποτε χρήματα υπήρχαν ποτέ στον εν λόγω λογαριασμό είναι αποκλειστικά και μόνο δικά της. Επομένως, κι αν ακόμη ήθελε κανείς θεωρήσει ότι αποτελούν φορολογητέα ύλη, θα έπρεπε να φορολογηθούν με βάση την ισχύουσα κατά την εποχή που έγιναν τα εμβάσματα κλίμακα που αφορά τη γονική παροχή χρημάτων και όχι φυσικά ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.». Για την άτυπη αυτή δωρεά δεν είχε υποβληθεί μέχρι το πέρας του ελέγχου η σχετική δήλωση δωρεάς.

Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος αποδέχθηκε στην συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, την πηγή προέλευσης του ποσού των **60.000,00 δολαρίων Η.Π.Α.**, που ισοδυναμούσε με 47.619,05 ευρώ (συναλλαγματική ισοτιμία της Ε.Κ.Τ στις 13-5-2005) με το οποίο τροφοδοτήθηκε (στις 13-05-2005) ο υπ' αριθ. κοινός τραπεζικός λογαριασμός (με κωδική ονομασία «») της προσφεύγουσας στην Τράπεζα του με την επωνυμία «» και το θεώρησε ως άτυπη δωρεά από την μητέρα της προς αυτήν, όπως άλλωστε και η τελευταία παραδέχτηκε στο απαντητικό της υπόμνημα και φορολογείται σύμφωνα με της διατάξεις των άρθρων 35 παρ. 1^α, 36, 38 παρ. 1, 39 παρ. 1, 44 παρ. 2 και 45 του Ν. 2961/2001.

Καθώς η ελεγχόμενη δεν δικαιολόγησε ως είχε υποχρέωση, την πηγή προέλευσης των υπόλοιπων ποσών εμβασμάτων, που εισήλθαν στον υπ' αριθ. προσωπικό λογαριασμό της στην Τράπεζα, κατά τις χρήσεις 2005, 2006 & 2007, ο έλεγχος ορθά τα θεωρεί ως εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994. Τα ποσά αυτά ανέρχονται: **α)** στη χρήση 2005 σε **8.926,72€**, **β)** στη χρήση 2006 σε **18.975,00€** και **γ)** στη χρήση 2006 σε **41.060,38€** και αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας της και φορολογούνται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

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 παραγράφο 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.

..... 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 κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α (Ν, 2859/2000), υποχρεούται να υποβάλλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κώδικα αυτού, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Η προσφεύγουσα, ως Ανεξάρτητος Διαχειριστής Επενδύσεων, η οποία είχε υπογράψει σύμβαση με την Τράπεζα της για παρασχεθείσες προς αυτήν υπηρεσίες σύστασης – προσέλευσης πελατείας, ασκούσε δραστηριότητα ως ελεύθερος επαγγελματίας, για την οποία δεν είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και συνεπώς ορθά της καταλογίστηκε το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1^α του ανωτέρω νόμου.

Επειδή η ελεγκτική διαδικασία ενέχει μία δυναμική που της επιτρέπει πριν την έκδοση των Οριστικών Πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, να μεταβάλλει την θέση της όταν περιέλθουν εις γνώση της νέα στοιχεία. Άλλωστε η προσφεύγουσα έλαβε γνώση για την αλλαγή όσον αφορά την επιμέτρηση των προστίμων Κ.Β.Σ, με την επίδοση του υπ' αριθ. πρωτ. /..... /12-08-2014 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου μετά των αντίστοιχων Προσωρινών Προσδιορισμών επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., σε αντικατάσταση των αρχικών. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα χρηματικά ποσά που λάμβανε κατά καιρούς από την τράπεζα δεν αποτελούσαν «σταθερή αμοιβή» αλλά άθροισμα προμηθειών από εκατοντάδες συναλλαγές των πελατών της και καθώς ήταν παντελώς αδύνατον να προσδιοριστεί ο ακριβής αριθμός των συναλλαγών αυτών και η αξία μιας εκάστης αυτών, θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο για κάθε χρήση το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν θα μπορούσε να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο της βάσης Υπολογισμού 1 (ΒΑΣ. ΥΠ.1).

Επειδή σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, πελάτης της (αντισυμβαλλόμενος) για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ήταν η Τράπεζα της, με την οποία είχε συνάψει τη σχετική σύμβαση και όχι οι μεμονωμένοι πελάτες της και επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε ακριβώς το πλήθος των συναλλαγών

με την ανωτέρω τράπεζα και το ύψος κάθε μιας από αυτές, ορθώς επιβλήθηκαν ισόποσα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10^α του Ν. 2523/1997.

Ο προσδιορισμός και η καταβολή τελικώς των αμοιβών της προσφεύγουσας πραγματοποιήθηκε από την εν λόγω Τράπεζα βάσει του αριθμού και του ύψους των επιμέρους συναλλαγών που πραγματοποίησαν με αυτήν, οι συστημένοι εκ μέρους της προσφεύγουσας πελάτες, και όχι απευθείας από τους ίδιους τους πελάτες της. Ως εκ τούτου ήταν εφικτός από τον διενεργηθέντα ο προσδιορισμός των συναλλαγών και του ύψους αυτών ανά χρήση.

Για κάθε αμοιβή της, ήτοι για κάθε ποσό εισερχομένου εμβάσματος από την Τράπεζα προς τον προσωπικό της λογαριασμό, η προσφεύγουσα όφειλε ως ελεύθερος επαγγελματίας, να εκδώσει τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των άρθρων του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.) φορολογικά στοιχεία, είτε αυτές αφορούσαν προκαταβολές, είτε εξοφλήσεις λογαριασμών - εκκαθαρίσεων της αλλοδαπής τράπεζας για τους συστημένους από την προσφεύγουσα πελάτες και ανεξάρτητα από το χρόνο που τα δικαιώματά της κατέστησαν απαιτητά.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε..... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 3758 / 2009, ορίζεται ότι:

1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα 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΄).

β. 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 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.

γ. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ (1.000 €) για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από εξήντα χιλιάδες ένα ευρώ (60.001 €) έως ογδόντα χιλιάδες ευρώ (80.000 €),.....».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-11-2014 έκθεση μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ,/18-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ. κατά των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Α) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2006:

Οικ. έτος 2006	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ
Φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας	0,00	47.382,68€	47.382,68€
Φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα	14.401,66€	62.517,39€	62.517,39€

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

Φόρος που αναλογεί στο οικογενειακό εισόδημα	12.951,73€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	15.542,07€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.493,80€

Β) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007:

Οικ. έτος 2007	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ
Φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας	0,00	40.426,40€	40.426,40€
Φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα	15.631,28€	56.741,27€	56.741,27€

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

Φόρος που αναλογεί στο οικογενειακό εισόδημα	10.105,67€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	12.126,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.232,48€

Γ) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2008:

Οικ. έτος 2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ
Φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας	0,00	59.823,23€	59.823,23€
Φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα	20.064,51€	80.722,82€	80.722,82€

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

Φόρος που αναλογεί στο οικογενειακό εισόδημα	17.314,60€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	20.777,52€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.092,12€

Δ) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς, οικ. έτους 2008:

Οικ. έτος 2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ
Εισόδημα της προσφεύγουσας υποκείμενο σε έκτακτη εισφορά	0,00	60.658,31€	60.658,31€

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

Έκτακτη Εισφορά	1.000,00€
Πρόσθετος φόρος έκτακτης εισφοράς (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	1.200,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.200,00€

Ε) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2005:

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 56.571,43€.

ΣΤ) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2006:

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 32.207,42€.

Ζ) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2007:

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 28.583,04€.

Η) Επί της υπ' αριθμ./12-11-2014 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997, χρήσης 2005:

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.170,00€.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).