



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

Καλλιθέα 30-1-2015

Αριθμός απόφασης:374

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού

έτους 2004 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2003) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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:

Με την υπ' αρ./2014 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2004 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 32.755,14€, πλέον 39.306,16€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, ήτοι σύνολο 72.061,30€ και τελικά βεβαίωσε ποσό 71.948,99€.

Η διαφορά εισοδήματος προέκυψε ύστερα από έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ., ο οποίος διενεργήθηκε με αφορμή το από Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ, με όλα τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα, με α/α εγγράφου/2012 και αριθμό φακέλου υπόθεσης/12, που αναφέρεται στον προσφεύγοντα, στην συνέχεια του οποίου, εκδόθηκε η με αρ./2013 εντολή προσωρινού ελέγχου χρήσεων 2003-2010 η οποία αντικαταστάθηκε (λόγω επικείμενης συνταξιοδότησης του ελεγκτή) με την με α/α/2014 εντολή προσωρινού(μερικού) ελέγχου εισοδήματος για τις χρήσεις από 1/1/2003 - 31/12/2010.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /επανεξέταση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ – ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ.
2. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ ΩΣ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.
3. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ.
4. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΝΟΜΟΥ.
5. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΠΑΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.
6. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΗΣ ΚΑΛΗΣ ΠΙΣΤΗΣ, ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ.
7. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗΣ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.

Για τον 1^ο και 4^ο επικαλούμενο λόγο (έλλειψη αιτιολογίας και παράβασης νόμου).

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την Γνωμ. ΝΣΚ 140/2013 Τμ. Β΄ «Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ή επανελέγχου, διενεργούμενου ύστερα από σχετική εντολή που δίδεται από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, συντάσσεται από τους υπαλλήλους - ελεγκτές και υπογράφεται από αυτούς έκθεση, στην οποία αναφέρονται με κάθε λεπτομέρεια τα πορίσματα της έρευνάς τους. Η εν λόγω έκθεση δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, όπως το φύλλο ελέγχου, αλλά αποτελεί ενημέρωση και συνάμα πρόταση - εισήγηση προς τον Προϊστάμενο που έδωσε την εντολή, ο οποίος εάν και εφόσον αποδεχθεί τα πορίσματα του ελέγχου προβαίνει στην θεώρησή της και εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου, επιβάλλοντας τον φόρο που προκύπτει με βάση τα πορίσματα αυτά. **Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της εκτελεστής διοικητικής πράξης, που είναι το οικείο φύλλο ελέγχου και συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο,** μαζί με το φύλλο ελέγχου, για να ασκήσει κατά αυτού τα νόμιμα δικαιώματά του, χωρίς όμως η μη συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου να συνεπάγεται ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά μόνο την μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.».

Επιπλέον επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 Ν. 4174/2013: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τον τρόπο εξόφλησης του φόρου, η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και ι) λοιπές πληροφορίες.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου»..

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 Ν. 3888/2010: «...σε περίπτωση που διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από τον φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση... Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ».

Περαιτέρω, το εισόδημα που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε., υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) όπως ίσχυε κατά περίπτωση ανά οικονομικό έτος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη περιέχει όλα τα απαραίτητα για την νόμιμη υπόσταση της όπως αυτά προβλέπονται και αναλυτικά περιγράφονται από τα άρθρα 17 παρ. 1 και 2 του ν. 2690/1999 και 37 Ν. 4174/2013, η δε προβλεπόμενη από το άρθρο 64 Ν. 4174/2013 αιτιολογία είναι σαφής, ειδική και επαρκής για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εμπεριέχεται στην έκθεση ελέγχου, όπως άλλωστε προβλέπεται από την νομοθεσία και νομολογία «η αιτιολογία της διοικητικής πράξης μπορεί να εμπεριέχεται και να συμπληρώνεται και από την έκθεση ελέγχου» ΣτΕ 2615/1993, στην οποία αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, οι διασταυρώσεις που έλαβαν χώρα, οι νομικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται οι διαπιστωθείσες σε βάρος του προσφεύγοντος .

Συγκεκριμένα, η συνοδεύουσα την προσβαλλόμενη πράξη έκθεση ελέγχου, είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη, βάσει δε αυτής, αποδεικνύεται πλήρως ότι προσφεύγων επαύξησε την περιουσία του για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Την προσαύξηση δε αυτή, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο δε φορολογούμενος αν και κλήθηκε να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από τον φόρο με ειδική διάταξη προκειμένου αυτά να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών των χρήσεων κατά τις οποίες επήλθαν οι προσαυξήσεις, δεν κατόρθωσε να αποδείξει με νόμιμα και αδιαμφισβήτητα αποδεικτικά στοιχεία την πηγή ή αιτία προέλευσης.

Περαιτέρω και ειδικότερα, ως προς το νόμιμο του καταλογισμού του επίμαχου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα ως προσαύξησης περιουσίας, βάσει των στοιχείων των διαπιστώσεων και πορισμάτων των φορολογικών αρχών προέκυψε ότι, ο προσφεύγων από το έτος 2003 έως και το έτος 2010 δήλωνε ατομικά εισοδήματα που δεν υπερβαίνουν τα 3.270,11 ευρώ ετησίως, ενώ προέκυψε ότι για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (1/1/2003 - 31/12/2010) κατατίθεντο μεγάλου ύψους χρηματικά ποσά σε

λογαριασμούς που τηρεί σε διάφορες τράπεζες από διάφορους καταθέτες, των οποίων σε κάποιες περιπτώσεις έχει δηλωθεί κατά την κατάθεση το ονοματεπώνυμο τους (επωνυμία), κάποιες άλλες έχουν γίνει από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, όπως προκύπτει από την αναγραφή του ονοματεπώνυμου του ή της υπογραφής του στα γραμμάτια είσπραξης – δελτία κατάθεσης των πιστωτικών ιδρυμάτων, ενώ σε πολλές άλλες δεν υπάρχουν στοιχεία καταθέτη.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν ανά χρήση οι εξής μη δικαιολογούμενες καταθέσεις:

A/A	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	.....	.....	18/3/03	37.977,64
2	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	.....	.....	23/4/03	13.242,18
3	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	.....	.....	19/9/03	23.193,04
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	22/10/03	6.000,00
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	19/12/03	10.000,00
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/7/03	4.000,00
7	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/9/03	1.500,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2003				95.912,86

A/A	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/3/04	5.000,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/3/04	2.000,00
3	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ	.....	.....	.....	25/6/04	14.775,47
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	10/8/04	110,00
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	9/8/04	440,00
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	.....	.....	27/1/04	6.220,82

	ΜΕΤΡΗΤΩΝ					
	ΣΥΝΟΛΑ	2004				28.546,29

<u>A/A</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ.</u> <u>ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	27/1/05	3.000,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	4/7/05	600,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2005				3.600,00

<u>A/A</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ.</u> <u>ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	.....	.....	.....	8/3/06	1.000,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/7/06	1.500,00
3	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	28/9/06	50.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2006				52.500,00

<u>A/A</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ.</u> <u>ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	24/1/07	15.000,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	4/9/07	1.270,00
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	6/12/07	3.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2007				19.270,00

<u>A/A</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ.</u> <u>ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	20/2/08	50.000,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/3/08	4.000,00
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/3/08	2.500,00
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	23/7/08	2.500,00
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	4/11/08	890,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2008				59.890,00

<u>A/A</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	2/4/09	30.000,00
2	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	3/4/09	150.000,00
3	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	4/5/09	150.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2009				330.000,00

<u>A/A</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	13/1/10	650,00
2	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	9/2/10	25.000,00
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	19/3/10	70.000,00
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	3/12/10	1.300,00
5	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	.....	.....	.....	16/12/10	40.000,00
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/12/10	10.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2010				146.950,00

Ο προσφεύγων προκειμένου να αποκρούσει τον καταλογισμό των ποσών αυτών ως προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94 (ως εισοδήματος), επικαλείται:

1. Δύο (2) δανειακές συμβάσεις με αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «.....» με έδρα τις Η.Π.Α. (.....), προκειμένου να δικαιολογήσει μέρος των κατατεθέντων στους λογαριασμούς του ποσών. Οι ως άνω δανειακές συμβάσεις ορθά δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο καθώς :

α) Η φορολογική διοίκηση σύμφωνα με το άρθρο 19 § 2ε του Ν.2238/1994 (για την κάλυψη τεκμηρίων) (σχετ. έγγραφο 1065621/1149/6-6-1994), για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν **εικονικές συμβάσεις δανείων**, **έχει κάνει δεκτό ότι το δάνειο (η σύμβαση) πρέπει να έχει βέβαιη χρονολογία.**

Δεδομένου ότι οι συμβάσεις υποβλήθηκαν και χαρτοσημάνθηκαν **εκπρόθεσμα στις**, στην Δ.Ο.Υ., ενώ όπως αναφέρεται στο σώμα των

δανειακών συμβάσεων, ενώ εμφανίζεται ότι συντάχθηκαν, η μεν πρώτη δανειακή σύμβαση την και με ποσό δανείου **115.000,00€** δανειζόμενο σε τέσσερις δόσεις (τρεις αναφέρονται) η πρώτη ποσού 50.000,00€ δανειζόμενη την, η δεύτερη ποσού 15000,00€ δανειζόμενη την και η τρίτη ποσού 50.000,00€ δανειζόμενη την, **η δε δεύτερη δανειακή σύμβαση την** και με ποσό δανείου 400.000,00€ δανειζόμενο σε τέσσερις δόσεις η πρώτη ποσού 150.000,00 δανειζόμενη την, η δεύτερη ποσού 150.000,00€ δανειζόμενη την, η τρίτη ποσού 25.000,00€ δανειζόμενη την και η τέταρτη ποσού 75.000,00€ δανειζόμενη την, ενώ από **κανένα ΕΠΙΣΗΜΟ έγγραφο δεν προκύπτει ότι η φέρουσα χρονολογία είναι βεβαία και πραγματική.**

Β) Τα ποσά των συμβάσεων αυτών δηλώθηκαν με τις **εκπρόθεσμες και συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος** των ελεγχόμενων οικονομικών ετών 2007, 2008, 2010 και 2011, συνεπώς ούτε εκ της κατάθεσής τους μπορεί να συναχθεί βεβαία ημερομηνία σύνταξής τους. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθμό/2012 γνωστοποίηση της, που κοινοποιήθηκε νόμιμα προς τον προσφεύγοντα του, αν και παρέλαβε αυτές τις δηλώσεις (όπως άλλωστε είχε υποχρέωση), νομίμως κατ' εφαρμογή του άρθρου 66 του ν.2238/1994 που προβλέπει ότι «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις», δεν τις εκκαθάρισε και επομένως δεν επιφέρουν **έννομο αποτέλεσμα**, διότι αντίκεινται στα οριζόμενα υπό των άρθρων 17 & 19 του Ν.2238/1994 περί Κ.Φ.Ε. (ως ίσχυσε), ενώ είναι και εικονικές, καθώς διαπιστώθηκε ότι:

Α) Ο φερόμενος εκπρόσωπος (μέλος της επιτροπής των μετόχων σε άλλο έγγραφο) της δανειοδότριας και δεν έχει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα ή άλλα στοιχεία του αναγεγραμμένα στην σύμβαση δανείου και παρότι ζητήθηκε τούτο από τον εξουσιοδοτούμενο κ., αυτός αρνήθηκε. Επιπλέον **το φυσικό πρόσωπο**, που φέρεται να υπογράφει ως εκπρόσωπος της & στις δύο(2) δανειακές συμβάσεις, με βάση την απάντηση που έστειλε δια του ΕΜΠ/2014 εγγράφου, το, κατόπιν αιτήματος της, η αντίστοιχη φορολογική υπηρεσία γνωστοποιεί ότι, **δεν έχει αρχεία (Α.Φ.Μ.) για το συγκεκριμένο πρόσωπο ,ως πρόσωπο των Η.Π.Α.(δηλαδή ως κάτοικο ,υπήκοο, κ.λπ.) είναι απίθανο να υπάρχουν φορολογικά στοιχεία στις Η.Π.Α. ,όπως αναφέρει χαρακτηριστικά.** Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο υπογράφων για λογαριασμό της δανειστού **είναι άγνωστο πρόσωπο και στις Αμερικανικές αρχές (έδρα της εταιρείας).**

Β) Τα δάνεια παρ' ότι χορηγήθηκαν για επιχειρηματική δραστηριότητα – επενδύσεις, όπως αναφέρεται στις υποβληθείσες συμβάσεις δανείων, επενδύσεις δεν εμφανίζονται πουθενά στις αντίστοιχες υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και επί πλέον έναρξη επιτηδεύματος ο ελεγχόμενος έκανε πολύ μεταγενέστερα στις, όπως φαίνεται στο μητρώο (ΤΑΧΙΣ) του Υπουργείου Οικον/κών.

Γ) Για την δανειοδότη «.....» για λογαριασμό της οποίας φέρεται να υπογράφει φυσικό πρόσωπο με το ονοματεπώνυμο «.....» και τον προσφεύγοντα ως δανειολήπτη (..... του), που αναφέρονται στις συμβάσεις των δανείων που υπέβαλε με τις συμπληρωματικές ως άνω εκπρόθεσμες δηλώσεις, όπως αποφαινεται το Αρχηγείο Ελληνικής Αστυνομίας Δ/ση Εγκληματολογικών Ερευνών Τμήμα Εργαστηρίων Δικ. Γραφολογίας & Πλαστότητας Εντύπων και Αξιών, και την γραφολογική εξέταση των υπό έλεγχο υπογραφών που διαλαμβάνονται:

1) Στη θέση <<..... >> για δανειολήπτης.

2) Στη θέση <<.....>> για δανειοδότης.

3) Παρουσιάζουν μεταξύ τους ομοιότητες σε βασικά γραφολογικά τους γνωρίσματα βάσει των οποίων καταδεικνύεται ότι **συνιστούν προϊόντα χάραξης ενός και του αυτού ατόμου.**

Δ) Το παραστατικό της χρηματικής είσπραξης του δανείου από Τράπεζα ή από οπουδήποτε αλλού καθότι ο δανειοδότης είναι κάτοικος εξωτερικού, δεν προσκομίστηκε στην ελεγκτική αρχή, παρότι ζητήθηκε από τον εξουσιοδοτούμενο του προσφεύγοντος.

Ε) Από στοιχεία που παρασχέθηκαν από την τράπεζα προέκυψε ότι η εταιρία «.....» , φερόμενη ως δανειοδότης του ελεγχόμενου, διοικείται και εκπροσωπείται από την έναρξη της λειτουργίας της στιςμέχρι την ημερομηνία διενέργειας του ελέγχου από τον ελεγχόμενο

..... Επίσης η εν λόγω εταιρία είχε εξουσιοδοτήσει τον ελεγχόμενο όπως ενεργεί για λογαριασμό της αναφορικά με κάθε δραστηριότητα της.

Άλλωστε ο προσφεύγων **δήλωσε** στις Ιταλικές ελεγκτικές αρχές ότι είναι ο μοναδικός μέτοχος και διευθυντής της εταιρίας «.....».

Κατά συνέπεια, **πλέον του γεγονότος, ότι δεν υπάρχει βεβαία χρονολογία επί των συμβάσεων, αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι ο υπογράφων για λογαριασμό της δανείστριας δεν είναι ο φερόμενος**, ο οποίος σημειωτέον είναι άγνωστο πρόσωπο στις Ελληνικές και Αμερικανικές αρχές (έδρα της εταιρείας). Με βάσει τα ανωτέρω η κρίση του ελέγχου και η φορολόγηση των ποσών αυτών ως προσαύξησης περιουσίας (καθώς και η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης) είναι ορθή, σαφής, ειδική, νόμιμη και επαρκώς αιτιολογημένη καθώς οι δανειακές συμβάσεις μεταξύ του προσφεύγοντος και της «.....», προκύπτει ότι **συντάθηκαν και κατατέθηκαν στις ελεγκτικές αρχές μόνο για να αποτελέσουν νομιμοποιητική βάση και με σκοπό την συγκάλυψη άλλης πηγής εισοδήματος.** Επειδή η φορολογική αρχή, έχουσα αρχικά το βάρος της απόδειξης, απέδειξε την συνδρομή των αντικειμενικών όρων της προσαύξησης περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. ΠΟΛ 1095/2011 Υπ. Οικ., για

την οποία εν συνεχεία το βάρος της ανταπόδειξης, ότι δηλαδή δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, αποδεικνύοντας την πραγματική αιτία της προσαύξησης περιουσίας του, έφερε ο προσφεύγων, πλην όμως δεν κατάφερε να κλονίσει την θέση του ελέγχου.

2. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ακόμη ότι δάνεισε: α) (ως οικονομική διευκόλυνση) στον αδελφό του ποσό 70.000 €, το οποίο του επεστράφη μέσω κατάθεσης στον τραπεζικό του λογαριασμό την και ποσό 10.000€ το οποίο του επεστράφη μέσω κατάθεσης στον τραπεζικό του λογαριασμό την, καταθέτοντας για τον σκοπό αυτόν την από υπεύθυνη δήλωση του β) ως χρηματική διευκόλυνση στον (πατέρα του πρώην συντάιρου του προσφεύγοντος) ποσό 10.000€ το οποίο του επεστράφη μέσω κατάθεσης στον τραπεζικό του λογαριασμό την καταθέτοντας σχετική Υ.Δ. στο Σ.Δ.Ο.Ε. Οι δυο (2) φωτοτυπίες υπεύθυνων δηλώσεων (άρθρο 8 Ν.1599/1986) που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα, νομίμως δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, διότι δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα δηλώσεις χαρτοσήμανσης δανείου, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2ε ν.2238/94 ούτε τα συγκεκριμένα έγγραφα φέρουν βεβαία χρονολογία.

Επειδή και σε αυτή την περίπτωση η φορολογική αρχή, έχουσα αρχικά το βάρος της απόδειξης, απέδειξε την συνδρομή των αντικειμενικών όρων της προσαύξησης περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. ΠΟΛ 1095/2011 Υπ. Οικ., για την οποία εν συνεχεία το βάρος της ανταπόδειξης, ότι δηλαδή δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, αποδεικνύοντας την πραγματική αιτία της προσαύξησης περιουσίας του έφερε ο προσφεύγων, πλην όμως δεν κατάφερε να κλονίσει την θέση του ελέγχου η οποία είναι ορθή, σαφής ειδική, νόμιμη και επαρκώς αιτιολογημένη.

3. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται (αυτό δήλωσε και σε έγγραφο υπόμνημά του προς το Σ.Δ.Ο.Ε.), ότι μέρος των χρημάτων που βρέθηκαν κατατιθέμενα στο λογαριασμό του και συγκεκριμένα στον λογαριασμό στις ποσού 37.977,64€, στις ποσού 13.242,18€ στις ποσού 23.193,04€ και στις ποσού 14.775,47€ αφορούν αμοιβές για υπηρεσίες που παρέσχε στην Ιταλία στην εταιρία

Επειδή η ΔΔΟΣ/ΥΠΟΙΚ (Τμήμα Γ Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) απέστειλε στις ελεγκτικές αρχές το υπ' αριθ. ΔΟΣ ΕΜΠ/2012 έγγραφο της, από το οποίο προκύπτει ότι :

α) ο προσφεύγων δεν έχει λάβει Α.Φ.Μ. στην Ιταλία και δεν έχει φορολογηθεί για τις αμοιβές του από τη

β) οι πληρωμές που πραγματοποίησε η ανωτέρω ιταλική εταιρία στον ελεγχόμενο έγιναν βάσει τιμολογίων που ο ίδιος εξέδωσε και τα οποία αφορούν σε προμήθειες που αυτός έλαβε ύψους 1% επί των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, την Κύπρο, την Αλβανία και τα Σκόπια από την της οποίας ο ελεγχόμενος λειτούργουσε ως μεσάζων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής ο προσφεύγων, παρά το γεγονός ότι ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν δήλωσε το εισόδημα αυτό, δεν είχε δηλώσει έναρξη εργασιών του το ελεγχόμενο διάστημα από 1-1-2003 έως 31-12-2010 ούτε στην Ελλάδα και κατά συνέπεια, δοθέντος ότι δεν επεδείχθησαν τα εκδοθέντα τιμολόγια προς την εταιρεία , το συγκεκριμένο εισόδημα δεν είναι δυνατόν κατ' έλεγχο να υπαχθεί σε συγκεκριμένη πηγή (πχ εξ' εμπορικών επιχειρήσεων).

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. με βάσει τα παραπάνω στοιχεία νομίμως, ορθώς, με επαρκή αιτιολογία και με πλήρη απόδειξη των πορισμάτων του απεφάνθη ότι, τα παραπάνω χρηματικά ποσά κατά τα έτη από **1/1/2003** έως και **31/12/2004** που αναφέρονται και κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς του προσφεύγοντα φορολογούμενου (φυσικού προσώπου) , αποτελούν προσαύξηση περιουσίας (από ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε άλλη πηγή) κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και ΠΟΛ 1095/2011 Υπ. Οικ., ενώ δεν υφίσταται καμία διάταξη που να απαλλάσσει του φόρου το εισόδημα αυτό ή να κλονίζει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι, ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα **καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003 επί εισοδήματος ύψους 95.912,86€ και νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη σε βάρος του, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της παρ. 1 και 4 της ενδικοφανούς προσφυγής του πρέπει να απορριφθούν.**

Για τον 2^ο επικαλούμενο λόγο (παράβαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης).

Επειδή, στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται εις βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Περαιτέρω, στο άρθρο 6 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2690/1999 (Α' 45) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. **Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. ... Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης . . . 3 . . . 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής**». Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, η ακρόαση του ενδιαφερομένου πρέπει να προηγείται της εκδόσεως της πράξεως, με την οποία λαμβάνεται το εις βάρος του δυσμενές μέτρο. Η μη τήρηση δε του τύπου της προηγούμενης

ακροάσεως στις υποθέσεις που διέπονται κατά χρόνον από τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας δεν καλύπτεται με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από τον διοικούμενο κατά της βλαπτικής των συμφερόντων του πράξεως (ΣτΕ 3489/2011, 2521/2011, 2383/2012, 3114/2010 , 2159/2009 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 Ν. 4174/2013: "Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου".

Επειδή η ανωτέρω διάταξη, είναι απολύτως σύμφωνη με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Ν. 2690/1999, διότι παρέχει στον εκάστοτε φορολογούμενο την δυνατότητα να εκφράσει ενώπιον της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής τις απόψεις ή οποιεσδήποτε αιτιάσεις αναφορικά με την καταλογιστική του φόρου πράξη που εκδίδεται σε βάρος του, εγγράφως ή προφορικά .

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση στον προσφεύγοντα επιδόθηκε νόμιμα στις το με αύξοντα αριθμό/2014 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** της Δ.Ο.Υ. με την περιγραφή των διαπιστώσεων και παραβάσεων για κάθε ελεγχόμενη χρήση μαζί με τη με αριθμό/..... **Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2004**, ο οποίος και υπέβαλε σχετικά την με αριθμ. πρωτ./2014 εμπρόθεσμη (μέσα σε 20 ημέρες) σχετική απάντηση του (Υπόμνημα), με τους ισχυρισμούς του αναφορικά με τα καταλογισθέντα με την προσβαλλόμενη πράξη ποσά.

Επειδή το με αύξοντα αριθμό/2014 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** της Δ.Ο.Υ. αποτελεί την κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 κλήση προς ακρόαση.

Επειδή το εν λόγω σημείωμα μνημονεύεται στις σελίδες 46, 47 και 48 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ενώ όπως προκύπτει από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, συνεπώς και ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί.

Για τον 5^ο επικαλούμενο λόγο (παράβαση της αρχής της αναλογικότητας)

Επειδή η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 Σ., επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Όστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε

προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των πρόσθετου φόρου σε όλες τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμα, ανακριβή ή δεν υποβάλλει δήλωση. Η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι αντικειμενική και επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πρόθεση του εκάστοτε φορολογούμενου να αποφύγει η όχι της πληρωμή του φόρου. Όμως το ποσοστό του ανά μήνα προσθέτου φόρου προσδιορίζεται μεν αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το εάν ο φορολογούμενος οικειοθελώς συμμορφώθηκε και υπέβαλε εκπρόθεσμα δήλωση (1%), εάν από τον έλεγχο προέκυψε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση (2%) ή εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση (2,5%). Οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, ενέχει καθαυτόν στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/2012).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την φορολογική αρχή και την Υπηρεσία μας.

Για τον 3^ο, 6^ο και 7^ο επικαλούμενο λόγο (παραγραφή, παράβαση των παγίων διοικητικών αρχών της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης)

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 84 Παραγραφή 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Περαιτέρω στην φορολογία εισοδήματος μέχρι τον κρίσιμο χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (11/11/2014) ίσχυσαν τα εξής:

αα) Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ 265 ΤΑ΄/5-12-2006)

“Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το Δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2008.....”.

ββ) Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ 194 ΤΑ΄/25-9-2008)

“Η προθεσμία της παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009.....”.

γγ) Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ 143 ΤΑ΄/7-8-2009)

“Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30/6/2010”.

δδ) Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 ΤΑ΄/24-4-2010)

“Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010”.

εε) Άρθρο 12§7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175 ΤΑ/30-9-2010)

“Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31/12/2011.....”.

στστ) Άρθρο 18§2 του Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180 ΤΑ΄/22-8-2011)

“Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012”.

ζζ) Άρθρο δεύτερο, παράγραφος 1 Ν. 4098/2012 (ΦΕΚ 249 ΤΑ΄/20-12-2012)

“Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013”.

ηη) Άρθρο 22 Ν. 4203/2013 (ΦΕΚ 235 τ. Α΄/1-11-2013)

“Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.’’

Επειδή οι παρατάσεις που θεσπίσθηκαν με τους Νόμους 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε στις 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012 και 31/12/2013 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2008, 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 και κατά δύο έτη ακόμη (έως 31.12.2015) αντίστοιχα, καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις που η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες οι διαχειριστικές περίοδοι από 1-1-2000 δεν είχαν παραγραφεί τον χρόνο κοινοποίησης των πράξεων και για τον λόγο αυτόν νομίμως η φορολογική αρχή άσκησε την αρμοδιότητά της ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση είχαν εκδοθεί α) η με αρ.1/2011 εντολή ελέγχου προέλευσης κεφαλαίων του του Σ.Δ.Ο.Ε. και β) η με αρ./2013 εντολή **προσωρινού ελέγχου** χρήσεων 2003-2010 στον ελεγκτή, η οποία μάλιστα αναφέρεται στο συγκεκριμένο Δ.Α.Π. με αρ. πρωτ./2012 του Σ.Δ.Ο.Ε., και στην συνέχεια και λόγω επικείμενης συνταξιοδότησης του ελεγκτού, ο οποίος συνταξιοδοτήθηκε και λύθηκε η υπαλληλική του σχέση με την με αρ. 2014 διαπιστωτική πράξη της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, η με αρ./2013 εντολή αντικαταστάθηκε με την με αρ./2014 εντολή **προσωρινού ελέγχου για τις ίδιες χρήσεις 2003-2010 (και για τον έλεγχο του ιδίου Δ.Α.Π.)** με την οποία ανατέθηκε ο έλεγχος στον ελεγκτή και επειδή όπως σχετικά προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις» ... «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για

οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.», το δικαίωμα του Δημοσίου ελέγχου των χρήσεων 2000-2010 δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης αλλά και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή επιπλέον από την έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτει ότι: α) είχαν αποσταλεί στοιχεία και δια του ΕΜΠ/2014 εγγράφου, το),κατόπιν αιτήματος της(Δ/νση Διεθνούς Αστυνομικής Συνεργασίας) μας έστειλε πληροφορίες και στοιχεία (παραπάνω αναλύονται) και β) η ΔΔΟΣ/ΥΠΟΙΚ (Τμήμα Γ Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας) απέστειλε στις ελεγκτικές αρχές το υπ' αριθ. ΔΟΣΕΜΠ/2012 έγγραφο της στην συνέχεια συνεργασίας με τις Ιταλικές αρχές, από το οποίο προκύπτει ότι :

α) ο προσφεύγων δεν έχει λάβει Α.Φ.Μ. στην Ιταλία και δεν έχει φορολογηθεί για τις αμοιβές του από τη

β) οι πληρωμές που πραγματοποίησε η ανωτέρω ιταλική εταιρία στον ελεγχόμενο έγιναν βάσει τιμολογίων που ο ίδιος εξέδωσε και τα οποία αφορούν σε προμήθειες που αυτός έλαβε ύψους 1% επί των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, την Κύπρο, την Αλβανία και τα Σκόπια από την της οποίας ο ελεγχόμενος λειτουργούσε ως μεσάζων.

Επειδή από τα παραπάνω καθίσταται προφανές ότι η παρούσα αποτελεί υπόθεση, για την οποία έχουν αποσταλεί στοιχεία «σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας..» ως προβλέπεται από την περίπτωση α του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, κατά συνέπεια εμπίπτει στην κατά δύο έτη έως 31-12-2015 παράταση παραγραφής του δικαιώματος έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων, συνεπώς και εξ αυτού του λόγου δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα ελέγχου του Δημοσίου για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις 2003-2010.

Επειδή η επιβολή, φόρων, πρόσθετων φόρων, προστίμων κλπ σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικ. έτους με αποτέλεσμα της ταυτόχρονη επιβολή προσθέτων φόρων του άρθρου 1 του ν.2523/1997, δεν ήταν αποτέλεσμα της παραβίασης των γενικών αρχών της χρηστής διοίκησης ή της καθυστέρησης ελέγχου όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι σε περίπτωση που είχαν υποβληθεί ακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, η επικαλούμενη «καθυστέρηση» (η οποία άλλωστε είναι εντός του χρόνου παραγραφής) από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης δεν θα είχε κανένα επιβαρυντικό για τον προσφεύγοντα αποτέλεσμα, διότι οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται ανά μήνα επί της οφειλόμενης διαφοράς φόρου, εφόσον διαπιστωθεί τέτοια.

Επειδή επιπλέον, ακόμα και στην περίπτωση όπου υπήρχε από τον προσφεύγοντα αμφιβολία για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, είχε βάσει του άρθρου 61 παρ. 5 του ν.2238/94 δικαίωμα να υποβάλλει δήλωση με επιφύλαξη. Σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είχε υποχρέωση να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε τρεις μήνες από την υποβολή της δήλωσης. Κατά τον ίδιο τρόπο είχε ο προσφεύγων δικαίωμα να κάνει επιφύλαξη αναφορικά με τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης. Κατά συνέπεια ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα της νόμιμης υποβολής δηλώσεων κλπ ακόμα και στην περίπτωση που αμφισβητούσε την υποχρέωση του αυτή, όπου σε αυτή την περίπτωση θα ελάμβανε επισήμως απάντηση από την φορολογική διοίκηση αναφορικά με την υποχρέωσή του.

Επειδή αποτελεί υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να παραλαμβάνει τις δηλώσεις των φορολογουμένων, χωρίς βεβαίως τούτο να σημαίνει ότι είχε υποχρέωση εκκαθάρισης των δηλώσεων αυτών, όταν μάλιστα διαπιστώνει ότι τα δηλωθέντα αντίκεινται στα οριζόμενα υπό των άρθρων 17 & 19 του Ν.2238/1994 περί Κ.Φ.Ε., διότι όπως προβλέπεται από το άρθρο 66 του ν.2238/94 «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις.». Άλλωστε ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος νομίμως ενεργών επιβεβαίωσε το γεγονός αυτό. Κατά συνέπεια, οι ενέργειες της φορολογικής αρχής που παρέλαβε τις δηλώσεις ήταν απολύτως νόμιμες.

Περαιτέρω, όσον αφορά τα περί φοροδοτικής ικανότητας ισχυριζόμενα, πρέπει να αναφερθεί ότι βάσει του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), ο φόρος (εισφορές κλπ) επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος (άρθρο 2), ενώ η φορολόγηση του εισοδήματος γίνεται με βάση την ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 του ίδιου νόμου και κατά συνέπεια με βάση την φοροδοτική ικανότητα του κάθε υπαγόμενου στον φόρο.

Βεβαίως η επιχειρούμενη συνάρτηση της φοροδοτικής ικανότητας, ύστερα από σύγκριση όλων των επιβαλλόμενων φόρων, όλων των οικονομικών ετών με το τρέχον εισόδημα του κάθε υπαγόμενου στον φόρο και όχι με το εισόδημα του εκάστοτε έτους φορολόγησης, επί τη βάση του οποίου άλλωστε επεβλήθη ο φόρος, δεν είναι επιτρεπτή βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων και θα οδηγούσε σε πλήρη φορολογική ανομία και δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτή.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφτεί η με αρ. πρωτ/2014 ενδικοφανής προσφυγή του
..... του στο σύνολό της.

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

Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2003)	Ποσά σε €
Φορολογητέο Εισόδημα	95.912,86
Διαφορά φόρου εισοδήματος και Προσθέτου φόρου (ανώτατο 120%) από την δήλωση με βάση την παρούσα: Ως Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2003) 313/10-11-2014	71.948,99€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

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