



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 29/04/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1744

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

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/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2015 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ και του, ΑΦΜ, κατοίκων Ευβοίας κατά των: α) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, β) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, γ) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, δ) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ε) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, στ) της από/2014 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ζ) της από/2014 έκθεσης μερικού ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: α) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, β) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, γ) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, δ) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ε) υπ' αρ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, στ) την από/2014 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ζ) την από/2014 έκθεση μερικού ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 27/04/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της και του, 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:

α) Με την υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 01/01/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 34.395,42 € (ήτοι κύριος φόρος ύψους 15.634,28 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 18.761,14 €).

β) Με την υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 15.284,92 € (ήτοι κύριος φόρος ύψους 6.947,69 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 8.337,23 €).

γ) Με την υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 36.239,97 € (ήτοι κύριος φόρος ύψους 17.257,13 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 18.982,84 €).

δ) Με την υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 8.079,32 € (ήτοι κύριος φόρος ύψους 3.911,44 € (μετά την αφαίρεση προκαταβολής φόρου του προηγούμενου οικονομικού έτους ύψους 934,93€) πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 4.167,88 €).

ε) Με την υπ' αρ.-/.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 1.268,87 € (ήτοι εισφορά ύψους 682,19 € πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας ύψους 586,68 €).

Η διαφορά φόρου προέκυψε έπειτα από μερικό φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας. Η εν λόγω εντολή ελέγχου, εκδόθηκε με αφορμή το από-/2014 πληροφορικό δελτίο ΚΦΕ του 10^{ου} τμήματος Ελέγχων της Β' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής καθώς και τις εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ που αφορούσαν την πρώτη εκ των προσφευγόντων.

Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας κατά τις χρήσεις 2007-2010 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πρώτη εκ των προσφευγόντων.

Στη συνέχεια και σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η διαπιστωθείσα μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και η μη εμφάνιση εσόδων μεγάλης έκτασης, καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και επισύρει ανακρίβεια των βιβλίων της πρώτης εκ των προσφευγόντων (συζύγου του δεύτερου προσφεύγοντος) για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010. Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών, είχε ως αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών και την έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες παραβάσεις καθόσον ένα μεγάλο μέρος των λογαριασμών είναι εκατέρωθεν καταθέσεις διακίνησης των λογαριασμών από το ένα πιστωτικό ίδρυμα στο άλλο για την εξυπηρέτηση και πληρωμή επαγγελματικών υποχρεώσεων, δανείων κ.λπ.
- Μεγάλο μέρος των ονομαστικών καταθέσεων αφορούν αμοιβαίες οικονομικές εξυπηρετήσεις και υπάρχει σωρεία υπευθύνων δηλώσεων περί αυτού, οι οποίες και θα προσκομισθούν μέχρι τη συζήτηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.
- Αόριστες, αυθαίρετες και αναιτιολόγητες πράξεις και εκθέσεις ελέγχου.
- Δεν γίνεται στο σώμα των πράξεων περιγραφή των αντίστοιχων παραβάσεων και δεν εμπεριέχεται σε αυτές σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία.
- Τα ποσά της διαφοράς φόρου για κάθε οικονομικό έτος είναι ιδιαίτερα υψηλά και αποβαίνουν υπέρμετρα εξοντωτικά, με συνέπεια την οικονομική εκμηδένιση της επιχείρησης.
- Ακυρωτές πράξεις εφόσον εκδόθηκαν χωρίς να ζητηθεί η άποψη του ελεγχόμενου ήτοι απωλέσθη το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
- Ο προσδιορισμός της εισφοράς αλληλεγγύης απορρέει από το ύψος του επιβαλλόμενου φόρου εισοδήματος και δεν έχει φορολογική αυτοτέλεια. Ως εκ τούτου δεν γίνεται αυτοτελής προσδιορισμός από τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό της και δεν επιβαρύνεται από πρόστιμα και τόκους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περ. θ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων

εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 § 2 του Ν. 2238/1994: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)...., β)...., γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994:

«1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).....»

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι καταθέσεις αφορούσαν μεταφορές μεταξύ λογαριασμών τους για εξυπηρέτηση οικονομικών αναγκών, καθώς και αμοιβαίες οικονομικές εξυπηρετήσεις. Ειδικότερα, με τα υπ' αριθ.-2012 και-2014 υπομνήματά τους, επαναλαμβάνουν τον κρινόμενο προβαλλόμενο ισχυρισμό, χωρίς όμως σε καμία περίπτωση να αιτιολογούν την προέλευση των καταθέσεων ή να προσκομίζουν οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Περαιτέρω, εκ νέου προβάλλεται ο ανωτέρω ισχυρισμός και στο υπ' αρ.-2014 έγγραφο υποβολής απόψεων, χωρίς όμως και πάλι να συνυποβάλλεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο προς επίρρωση των ισχυρισμών τους. Τέλος, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες ομοίως ισχυρίζονται ότι θα προσκομισθούν άμεσα πλείστα αποδεικτικά στοιχεία και συγκεκριμένα σωρεία υπευθύνων δηλώσεων που να αποδεικνύουν τις αμοιβαίες οικονομικές εξυπηρετήσεις. Πλην, όμως, μέχρι και την εξέταση της

παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής τούτο δεν έγινε και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων και αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων είναι ειδική και επαρκής και ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται απορριπτός.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, από την εξέταση των περιεχομένων του φακέλου της υπόθεσης, συνάγεται ότι δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, καθόσον τόσο ο αναλογούν φόρος και η ειδική εισφορά, όσο και ο πρόσθετος φόρος προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες ανά έτος φορολογικές διατάξεις. Συνεπώς, η δράση της ελεγκτικής αρχής δεν είναι καταχρηστική διότι σε κάθε περίπτωση η φορολογική διοίκηση είναι δέσμια των κανόνων δικαίου.

Επειδή περαιτέρω, δεν προκύπτουν στοιχεία περί καταστρατήγησης των αρχών της χρηστής διοίκησης. Άλλωστε, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η ελεγκτική αρχή έλαβε κατ' αρχήν υπ' όψιν της τους ισχυρισμούς που διατύπωσαν οι προσφεύγοντες, τοποθετήθηκε για κάθε έναν από αυτούς και εν συνεχεία με πλήρη αιτιολόγηση τους απέρριψε. Εξάλλου, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Επομένως, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, με τη διαπίστωση της ύπαρξης αποκρυβείας φορολογητέας ύλης οι ελεγκτικές αρχές προχώρησαν σε κλήση των προσφευγόντων για υποβολή απόψεων ως ακολούθως:

α) στις/2012 επιδόθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής η υπ' αριθ.-/.....-2012 κλήση σε ακρόαση, στην οποία η δεύτερη εκ των προσφευγόντων απάντησε με το υπ' αριθ.-/.....-2012 υπόμνημα, αφού προηγουμένως είχε αιτηθεί χορήγηση παράτασης για την υποβολή των απόψεών της,

β) στις/2014 επιδόθηκε, επίσης από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής η με αρ. πρωτ.-/.....-2014 κλήση σε ακρόαση και εν συνεχεία η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ.-/.....-2014 υπόμνημα που υποβλήθηκε μέσω της δικηγόρου της, αφού είχε και πάλι αιτηθεί παράτασης για την υποβολή των απόψεών της, και

γ) την/2014 κοινοποιήθηκε στον πρώτο εκ των προσφευγόντων το υπ' αριθ. /2014 (αρ. πρωτ. /.....-2014) Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013, μετά των συνημμένων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων απάντησε ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. /.....-2014 έγγραφό του, εκθέτοντας αναλυτικά τις απόψεις του.

Επειδή από τις ανωτέρω αναφερόμενες ενέργειες καθίσταται σαφές ότι, σε κάθε περίπτωση, οι ελεγκτικές αρχές δεν παραβίασαν, αλλά τήρησαν επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακροάσεως. Συνεπώς, ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.3986/2011: *«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.»*

Επειδή παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011: *«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».*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.2523/1997: *« Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α), β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ)....»*

Επειδή σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του ν.2523/1997: *«Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...».* Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς και νομίμως επιβλήθηκε από την ελεγκτική αρχή πρόσθετος φόρος στην ως άνω εισφορά και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»*

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστούν πράξεις, αλλά αποτελούν την έγγραφη αιτιολόγηση και το νόμιμο έρεισμα για την ακόλουθη έκδοση των πράξεων καταλογισμού φόρου. Ως εκ τούτου, δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες και περαιτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2014 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.-/.....-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ και την επικύρωση των:

α) υπ' αριθ./.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

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

Οικονομικό έτος 2008	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	15.634,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	18.761,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.395,42 €

β) υπ' αριθ./.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

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

Οικονομικό έτος 2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.947,69 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	8.337,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.284,92 €

γ) υπ' αριθ./.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

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

Οικονομικό έτος 2010	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.257,13 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 110% (ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	18.982,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.239,97 €

δ) υπ' αριθ./.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

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

Οικονομικό έτος 2011	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.846,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 86% (ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)	4.167,88 €
Προκαταβολή φόρου προηγούμενου οικονομικού έτους	-934,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.079,32 €

ε) υπ' αριθ.-/.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

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

Οικονομικό έτος 2011	
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011	682,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 86% (ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς)	586,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.268,87 €

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

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).