



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 26/06/2018

Αριθμός απόφασης: 1298

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή, της «. . του .» με **ΑΦΜ .**, με διακριτικό τίτλο «.», κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο . και διεύθυνση έδρας στα ., επί της οδού .. αρ. ..-Τ.Κ. ..., κατά: α) της με αριθμ. .../..-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, β) της με αριθμ. .../..-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και γ) της με αριθμ. .../..-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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' αριθμ. .../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 10.422,10 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 498,44 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ύψους 99,69 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 12.506,52 €, πλέον προσαυξήσεων στα τέλη ύψους 598,13 €, πλέον προσαυξήσεων στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 119,63 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 300,00 €, πλέον έκτακτη εισφορά ύψους 270,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 24.814,51 €.

-Με την υπ' αριθμ. ../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. οικον. έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.154,35 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 399,80 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ύψους 79,96 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 10.985,22 €, πλέον προσαυξήσεων στα τέλη ύψους 479,76 €, πλέον προσαυξήσεων στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 95,95 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 400,00 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 420,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 22.015,14 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 29.150,85 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 399,79 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη ύψους 79,96 €, πλέον προσαυξήσεων στο φόρο ύψους 34.981,02 €, πλέον προσαυξήσεων στα τέλη ύψους 479,75 €, πλέον προσαυξήσεων στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 95,95 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 183,65 €, πλέον φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 308,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 66.328,97 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2010-2012 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση την ΠΟΛ 1037/2005 και το άρθρο 67B του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τα άρθρα 23 και 27 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ. .../-2014 και .../-2016 εντολών..

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων. Η προσφεύγουσα υπέβαλλε στις .../2017 τις υπ' αριθ. ..., ... και αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016. Οι ως άνω υποβληθείσες αρχικές δηλώσεις, σύμφωνα με την από .../2017 έκθεση ελέγχου, εμπίπτουν στις εξαιρέσεις από την υπαγωγή στη ρύθμιση για την Οικειοθελή Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών του ν.4446/2016, καθώς και στις τρεις χρήσεις, δηλώνεται από την προσφεύγουσα, ζημία του ιδίου οικον. έτους από ατομική επιχείρηση και ως εκ τούτου θεωρήθηκαν ως μη γενόμενες καθώς δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα.

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 για τις υπό κρίση χρήσεις, δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλήψεις.

Από τον έλεγχο των δηλώσεων ακινήτων, όπως έχουν δηλωθεί κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ελεγχόμενης χρήσης, καθώς και από το συνυποβαλλόμενο έντυπο δήλωσης μισθωμάτων Ε2 στην δήλωση Εισοδήματος της τελευταίας οριστικής χρήσης έτους 2009, και των δηλώσεων των μισθωτών των ακινήτων, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι η προσφεύγουσα για τις υπό κρίση χρήσεις, εισέπραξε ενοίκια από μίσθωση ακινήτων ως ακολούθως:

Οικ. έτος	Ακαθάριστο Εισόδημα Ελέγχου από Εκμίσθωση €			Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου από Εκμίσθωση €		
	Κατοικιών	Καταστημάτων	Σύνολο €	Κατοικιών	Καταστημάτων	Σύνολο €
2011	11.677,50	16.614,81 €	28.292,31	11.093,63	16.116,37	27.209,99
2012	12.420,00	13.326,81 €	25.746,81	11.799,00	12.927,01	24.726,01
2013	11.250,00	13.326,81 €	24.576,81	10.687,50	12.927,01	23.614,51

Από τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας και το συνολικό ποσό των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 19 του Ν. 2238/1994, για τις υπό κρίση χρήσεις, προέκυψαν τα ακόλουθα:

ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (άρθρο 16 Ν.2238/94)

Κατοικίες

Οικ. έτος	Είδος ακινήτου	Δ/ση	Όροφ	Επιφάνεια		Μήνες	Ποσοστό Συν/σίας	Τεκμήριο €
				Κύριοι Χώροι	Βοηθητικοί χώροι			
2011	Κύρια Κατοικία	..	2	113m ²	9m ²	12	100%	4.320,00
2012	Κύρια Κατοικία	..	2	113m ²	9m ²	12	100%	5.705,00
2013	Κύρια Κατοικία	...	2	113m ²	9m ²	12	100%	5.705,00

Αυτοκίνητα

Οικον. έτος	Αριθ. κυκ/ρίας	c.c.	Μήνες κυρ/τας	Κάτοχος	Ποσοστό συν/σίας	Έτος 1 ^{ης} κυκλ/ρίας	Τεκμήριο €
2011	...	1.984	12	...	100%	2007	5.400,00
	...	1.248	12	..	100%	2008	3.000,00
2012	...	1.984	12	..	100%	2007	8.800,00
	...	1.248	12	..	100%	2008	4.000,00
2013	..	1.984	12	..	100%	2007	6.160,00
	...	1.248	12	..	100%	2008	4.000,00

Ατομική Αντικειμενική Δαπάνη

Βάσει της περ. θ' της παρ 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, για καθέναν από τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (άρθρο 17 Ν.2238/94)

Α/Α	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ-ΣΥΜΒΑΣΗ-ΣΚΟΠΟΣ	ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ	ΠΟΣΟ	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ €		
						ΟΙΚ-2011 Προσφ.	ΟΙΚ-2012 Προσφ.	ΟΙΚ. 2013 Προσφ.
1	...	..	...Ανοικτό {Αλληλόχρεος}	17/07/2006	50.000,00	-	-	53.119,99
2	..	...	... Κεφάλαιο Κίνησης	18/06/2009	76.000,00	21.989,50	11.054,00	15.170,79
3	..	Τράπεζα ...	... - Καταναλωτικό	Πριν από 01/01/2010	13.150,00	3.537,06	184,35	-
4	...	Τράπεζα ..	... Ανοικτό (Αλληλόχρεος)	Πριν από 01/01/2010	22.400,00	7.565,34	-	-
5	..	Τράπεζα ..	. Ανοικτό (Αλληλόχρεος)	Πριν από 01/01/2010	118.155,00	127.071,10	-	-
6	..	Τράπεζα .	. Ανοικτό (Αλληλόχρεος)	Πριν από 01/01/2010	124.000,00	127.071,10	-	-
7	..	Τράπεζα .	. Εξόφληση των α/α 4, 5 & 6 δανείων	18/10/2010	255.000,00	-	5.400,00	-
8	..	. Τράπεζα	. Κεφάλαιο Κίνησης	28/01/2010	30.000,00	32.238,84	-	-
9	..	. Τράπεζα	. Αναδιάρθρωση οφειλών ΜΜΕ	14/10/2010	28.165,23	-	1.000,00	29.108,42
10	..	. Τράπεζα	. Υπερανάληψης	20/04/2012	29.108,42	-	-	-
ΣΥΝΟΛΟ						319.472,94	17.638,35	97.399,20

Ανακεφαλαίωση Τεκμηρίων (Άρθρων 16 & 17 Ν.2238/94)

Οικονομικό Έτος	2011 €	2012 €	2013 €
Ιδιοκατοίκηση	4.320,00	5.705,00	5.705,00
Ε.Ι.Χ.	8.400,00	12.800,00	10.160,00
Αντικ. Ατομική Δαπάνη	2.500,00	2.500,00	2.500,00
Σύνολο (άρθρ.16)	15.220,00 €	21.005,00	18.365,00
Τοκοχρεολ. Απόσβεση Δανείων	319.472,94	17.638,35	97.399,20
Σύνολο (άρθρ. 17)	319.472,94	17.638,35	97.399,20
Γενικό σύνολο τεκμηρίων	334.692,94 €	38.643,35 €	115.764,20 €

ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ (Άρθρο 19 Ν.2283/94)

Α/Α	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	Τράπεζα		ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΔΑΠΑΝΗΣ		
						ΟΪΚ. 2011	ΟΙΚ. 2012	ΟΙΚ. 2013
1	..	Τράπεζα ..	. Εξόφληση των 5 .. & . δανείων της Τράπεζας .	18/10/2010	255.000,00	255.000,00		-
2	..	Τράπεζα .	. Κεφάλαιο Κίνησης	28/01/2010	30.000,00	30.000,00	-	-
3	..	Τράπεζα .	. Υπερανάληψης (εξόφληση του . δανείου Εθνικής Τράπεζας)	20/04/2012	29.106,42	-	-	29.108,42
ΣΥΝΟΛΟ						285.000,00	0,00	29.108,42

Ο έλεγχος, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, για τις υπό κρίση χρήσεις, ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2010	2011	2012
ΔΑΠΑΝΕΣ (αρθ.16, 17 και 19)			
Σύνολο δαπανών	49.692,94	38.643,35	86.655,78
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ			
Από Εμπορικές Επιχειρήσεις	-60.803,29	-51.463,26	-22.748,86
Από Ακίνητα	27.209,99	24.726,01	23.614,51
Σύνολο Εισοδημάτων	0,00	0,00	865,65
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	43.566,11	38.643,35	85.790,13
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	43.566,11	38.643,35	86.655,78

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, κατόπιν του από .../2017 Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή και βάσει της από .../2017 απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ...

Ακολούθως ο έλεγχος, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1050/2014, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, στις .../2016 επιστολή με συνημμένα έντυπα για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης της. Με το υπ' αριθ. πρωτ. .../....2016 έγγραφο

η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ως άνω έντυπα συμπληρωμένα, προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από τον έλεγχο.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.4174/2013, ο έλεγχος απέστειλε αιτήματα σε τρίτους, να του παράσχουν στοιχεία για πιθανές δαπάνες ή εισπράξεις που πραγματοποίησαν η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους.

Βάσει των απαντητικών εγγράφων που απέστειλαν οι τρίτοι, τα ποσά που έχουν καταβάλει για διάφορες δαπάνες η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της, για τις υπό κρίση χρήσεις, έχουν συγκεντρωτικά ως ακολούθως:

ΔΑΠΑΝΕΣ	Χρήση 2010	Χρήση 2011	Χρήση 2012
Ασφάλεια αυτοκινήτου, ζωής κλπ	2.047,63 €	930,93 €	1.396,35 €
Προσωπικές - Οικογενειακές	5.470,14 €	2.207,10 €	1.398,30 €

Από τα απαντητικά έγγραφα που απέστειλαν οι τράπεζες στο έλεγχο προέκυψαν για την προσφεύγουσα και το σύζυγό της, για τις υπό κρίση χρήσεις, τα ακόλουθα:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

- Υπόλοιπα των καταθετικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της

	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών	125.016,56 €	49.146,67 €	4.497,75 €	6.516,39 €

- Ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που έχουν εκταμιεύσει

	Χρήση 01/01 - 31/12/2010	Χρήση 01/01 - 31/12/2011	Χρήση 01/01 - 31/12/2012
Δάνεια που έχουν εκταμιευθεί	313.165,23 €	0,00 €	135.495,58 €

- Ποσά που έχουν καταβληθεί για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση των ληφθέντων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δανείων

	Χρήση 01/01 - 31/12/2010	Χρήση 01/01 - 31/12/2011	Χρήση 01/01 - 31/12/2012
Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	319.472,94 €	17.638,35 €	112.078,95 €

- Ποσά που έχουν καταβληθεί για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δόσεων από τη χρήση πιστωτικών καρτών

	Χρήση 01/01 - 31/12/2010	Χρήση 01/01 - 31/12/2011	Χρήση 01/01 - 31/12/2012
Ποσά αποπληρωμής δόσεων πιστωτικών καρτών	5.742,54 €	3.710,00 €	400,00 €

Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα

Τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας έχουν ως ακολούθως:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ			
α. Χονδρική πώληση εμπορευμάτων	0,00€	1.940,00€	0,00€
β. Λιανική πώληση εμπορευμάτων	142.771,48€	84.756,76€	43.820,79€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	142.771,48€	86.696,76€	43.820,79€

Έσοδα από λοιπές πηγές

Τα έσοδα από λοιπές πηγές της προσφεύγουσας και του συζύγου της έχουν ως ακολούθως:

Πηγή	Χρήση 2010	Χρήση 2011	Χρήση 2012
Εισόδημα από ενοίκια	28.292,31€	25.746,81€	24.576,81€
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	15.825,81€	1.839,52€	224,88€
ΣΥΝΟΛΟ:	44.118,12€	27.586,33€	24.801,69€

Αγορές εμπορευμάτων, α' & β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας

Η προσφεύγουσα για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας, προέβη σε αγορές εμπορευμάτων ανά χρήση, ως ακολούθως:

	Χρήση 2010	Χρήση 2011	Χρήση 2012
Αγορές εμπορευμάτων	154.123,65€	108.297,48€	38.263,85€

Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως

Συνολικά οι επαγγελματικές δαπάνες της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη είναι οι ακόλουθες:

	Χρήση 2010	Χρήση 2011	Χρήση 2012
Επαγγελματικές δαπάνες	45.524,85€	25.279,92€	21.302,44€

Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής

Συνολικά ανά έτος τα ποσά που έχουν καταβληθεί ανέρχονται σε: **2010 → 22.953,97€, 2011 → 5.283,74€ και 2012 → 2.643,71€.**

Βάσει των ανωτέρω, από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 ποσού 4.415,51 €, το οποίο σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Η παραπάνω διαφορά ποσού 4.415,51 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ 2 της ΠΟΛ. 1050/2014, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας στη χρήση 2011 και το σύνολο φορολογητέων εισοδημάτων διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ				
	ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2011			
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου	Του υπόχρεου	Της συζύγου
ΔΑΠΑΝΕΣ				
δαπάνες διαβίωσης (άρθρ. 16)			4.702,00	15.220,00
δαπ. Απόκτ.. περ. στοιχ. κ.λ. (Αρθρ. 17)			5.472,02	319,472,94
Σύνολο	0,00	0,00	10.174,02	334.692,94
Ποσά που μειώνουν τη δαπάνη			0,00	285.000,00
Σύνολο Δαπανών		0,00	10.174,02	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ				
Από Μισθωτές Υπηρεσίες			15.825,81	0,00
Από Εμπορικές Επιχειρήσεις			0,00	-60.803,29
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα			0,00	0,00
Από Ακίνητα (Καθαρό Εισόδημα)			475,04	27,209,99
Από Γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00
Σύνολο Φορολ. Εισοδημάτων	0,00	0,00	16.300,85	-33,593,30
Σύνολο Εισοδημάτων		0,00	16300,85	0,00
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	0,00	0,00	0,00	43,566,11
Συνολικό Εισόδημα	0,00	0,00	16.300,85	43.566,11
Μείον: εκπτώσεις αρθ. 8	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	0,00		16.300,85.	43.566,11

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ				
	ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2012			
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου	Του υπόχρεου	Της συζύγου
ΔΑΠΑΝΕΣ				
δαπάνες διαβίωσης (άρθρ. 16)			5.431,00	21.005,00
δαπ. Απόκτ.. περ. στοιχ. κ.λ. (Αρθρ. 17)			0,00	17.638,35
Σύνολο	0,00	0,00	5,431,00	38.643,35
Ποσά που μειώνουν τη δαπάνη			0,00	0,00
Σύνολο Δαπανών		0,00	5.431,00	38,643,35
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ				
Από Μισθωτές Υπηρεσίες			1,839,52	0,00
Από Εμπορικές Επιχειρήσεις			0,00	47.047,75
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα			0,00	0,00
Από Ακίνητα (Καθαρό Εισόδημα)			475,04	24.726,01
Από Γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00
Σύνολο Φορολ. Εισοδημάτων	0,00	0,00	2.314,56	-22.321,74
Σύνολο Εισοδημάτων		0,00	2.314,	0,00
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	0,00	0,00	3.116,44	38,643,35
Συνολικό Εισόδημα	0,00	0,00	5,431,00	38,643,35
Μείον: εκπτώσεις αρθ. 8	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	0,00		5.431,00	38,643,35

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

	ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 2013			
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου	Του υπόχρεου	Της συζύγου
ΔΑΠΑΝΕΣ				
δαπάνες διαβίωσης (άρθρ. 16)			5.431,00	18.365,00
δαπ. Απόκτ.. περ. στοιχ. κ.λ. (Αρθρ. 17)			14.679,75	97.399,20
Σύνολο	0,00	0,00	20.110,75	115.764,20
Ποσά που μειώνουν τη δαπάνη			5.134,11	29.108,42
Σύνολο Δαπανών		0,00	14.976,64	86.655,78
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ				
Από Μισθωτές Υπηρεσίες			224,88	0,00
Από Εμπορικές Επιχειρήσεις			0,00	-22.748,86
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα			0,00	0,00
Από Ακίνητα (Καθαρό Εισόδημα)			475,04	23.614,51
Από Γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00
Σύνολο Φορολ. Εισοδημάτων	0,00	0,00	699,92	865,65
Σύνολο Εισοδημάτων		0,00	699,92	865,65
Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	0,00	0,00	14.276,72	85.790,13
Συνολικό Εισόδημα	0,00	0,00	14.976,64	86.655,78
Μείον: εκπτώσεις αρθ. 8	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	0,00		14.976,64	86.655,78

Ο έλεγχος, συγκρίνοντας ανά φορολογική περίοδο, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της από όλες τις πηγές με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυσαν σε κάθε κρινόμενο έτος και το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα τους από όλες τις πηγές με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της έλαβε το μεγαλύτερο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1050/2014, ως ακολούθως:

ΟΙΚ,ΕΤΟΣ	ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ		ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ		ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
2011	16.300,85	43.566,11	16.300,85	43.566,11	16.300,85	43.566,11
2012	5.431,00	38.643,35	5.431,00	38.643,35	5.431,00	38.643,35
2013	14.976,64	86.655,78	14.976,64	86.655,78	14.976,64	86.655,78

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ..., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τα υπό κρίση έτη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../....-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Μη εφαρμογή από τον έλεγχο της απόφασης .../2017 του ΣΤΕ περί παραγραφής μετά την παρέλευση πενταετίας. Η εξουσία του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και συναφών κυρώσεων για τα επίδικα διαχειριστικά έτη, έχει παραγραφεί. Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 περί «συμπληρωματικών στοιχείων».
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες διότι παραβιάστηκε η αρχή του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.
- 3) Με τη διάταξη του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 ο νομοθέτης όρισε ότι ο φορολογούμενος μπορεί, εφόσον επιλεγεί για έλεγχο να υποβάλλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις, με αποτέλεσμα να μειώνονται στο μισό οι πρόσθετοι φόροι επί των εκπρόθεσμων δηλώσεων. Η προσφεύγουσα στερήθηκε το ως άνω δικαίωμά της. Επιπλέον η παράλειψη της έκδοσης σχετικής έκθεσης ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία συνεπάγεται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων. Επίσης ισχυρίζεται ότι τα επίδικα φύλλα ελέγχου δεν προσδιορίζουν ορθώς την υπηρεσία επί της οποίας οφείλει να στραφεί καταθέτοντας ενδικοφανή προσφυγή, αντιθέτως την προσδιορίζουν εσφαλμένα. Συνέπεια αυτού είναι η παραπλάνηση του διοικούμενου.
- 4) Λάθος υπολογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος της και κατά συνέπεια και του φορολογητέου εισοδήματος και των φόρων. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δαπάνη τόκων για πιστώσεις που χρησιμοποιήθηκαν για κεφάλαιο κίνησης ή στην αγορά επαγγελματικού εξοπλισμού και γενικότερα για τις ανάγκες χρηματοδότησης της ατομικής της επιχείρησης δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης της. Επίσης αναφέρει ότι τα καταβληθέντα ποσά για τα επαγγελματικά δάνεια που έχει λάβει δεν αυξάνουν την τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον τα δάνεια αυτά δεν χορηγήθηκαν για την κάλυψη των ατομικών - καταναλωτικών της αναγκών (σχετ. ΠΟΛ 1076/2015). Στην περίπτωση της δεν τηρήθηκε ή τηρήθηκε πλημμελώς η διαδικασία που ορίζει η παρ. 1 του άρθρου 66 του Ν.2238/94 (ΚΦΕ). Ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Επιπροσθέτως, στον υπολογισμό στον οποίο προχώρησε ο έλεγχος περιλαμβάνει λανθασμένα στη στήλη ανάλωσης κεφαλαίων, αγορές εμπορευμάτων, α' και β' υλών... στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας ποσά για το έτος 2010 154.123,65€, για το έτος 2011 108.297,48€ και για το έτος 2012 38.263,85€, και επαγγελματικές δαπάνες πάσης φύσεως.... ποσά για το έτος 2010 45.524,85€, για το έτος 2011 25.279,92€ και για το έτος 2012 21.302,44€, τα οποία δεν έχουν καταβληθεί στο έτος που τιμολογήθηκαν. Σύμφωνα με την άποψή της δεν υπάρχει διαφοροποίηση φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που υπέβαλε. Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου τυγχάνει εντελώς αναιτιολόγητο και λανθασμένο κυρίως όσον αφορά τις τοκοχρεωλυτικές αποσβέσεις δανείων οικονομικού έτους 2013, όπου εμφανίζονται στην έκθεση (σελ. 11), ως καταβληθέντα ποσά κατά το αυτό

οικονομικό έτος ήτοι, 53.119,99 €, 15.170,79 €, 29.108,42 € και συνολικά 97.399,20 €. Ο έλεγχος διαπίστωσε και υπολόγισε τα δάνεια που εκταμιεύθηκαν προς εξόφληση υπόλοιπων δανείων κατά τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, ωστόσο δεν διαπίστωσε ούτε υπολόγισε προφανώς εκ παραδρομής, ότι το ποσόν των 53.119,99 € αποτελεί ποσό που εκταμιεύθηκε από νέο τραπεζικό δάνειο ύψους 92.000 € που της χορηγήθηκε με τη σύμβαση με αριθμό .../28.2012 σε συνδυασμό με το ιδιωτικό συμφωνητικό ρύθμισης οφειλής, μεταξύ της τράπεζα «... ΑΕ» και της προσφεύγουσας, υπό τους ειδικότερους όρους και συμφωνίες που περιέχονται σε αυτές, με σκοπό ακριβώς την εξόφληση του δανείου που είχε συναφθεί επίσης μεταξύ της ως άνω Τράπεζας και αυτής, δυνάμει της σύμβασης πίστωσης με αριθμό Νο. .../14.7.2006. Στην ένδειξη "ανακεφαλαίωση τεκμηρίων (άρθρο 16 και 17 Ν.2238/94), ανάγει το γενικό σύνολο τεκμηρίων κατά την ελεγχόμενη περίοδο που τη βαρύνουν για το 2011 σε 334.692,94 €, για το 2012 σε 38.643,35 € και για το 2013 σε 115.764,20 €. Περαιτέρω, στην ένδειξη ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη (άρθρο 19 Ν. 2238/94), ο έλεγχος δέχεται ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εκταμίευσε ποσά από Τραπεζικά δάνεια με σκοπό την αναδιάρθρωση ή εξόφληση άλλων τραπεζικών δανείων. Στα εκταμιευθέντα όμως ποσά από τραπεζικά δάνεια, δεν συμπεριέλαβε και το ποσόν των 53.119,99 €, το οποίο, όπως προανέφερε αποτελεί ποσόν που εκταμιεύθηκε από το νέο τραπεζικό δάνειο των 92.000 € με συνέπεια να μην ενέχει προσαύξηση εσόδων της κατά τη διαχειριστική περίοδο 2012, όταν και εκταμιεύθηκε ώστε να φορολογηθεί ως εισόδημα. Κατά συνέπεια η υπ' αριθ..../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, (εισοδήματα 1.1.2012-31.12.2012), θα πρέπει και για το λόγο αυτό να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμιστεί.

- 5) Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επεβλήθη πρόσθετο τέλος στη διαφορά του τέλους λόγω ανακρίβειας. Η διοικητική αυτή κύρωση που επιβλήθηκε αντίκειται ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας η οποία προβλέπεται ρητά από το Σύνταγμα (άρθρο 28 παρ 1). Τα πρόσθετα τέλη που επιβλήθηκαν αντίστοιχα με τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου είναι δυσανάλογα των υποτιθέμενων παραβάσεων. Το αντικειμενικό σύστημα επιβολής προσαυξήσεων αποτελεί στην πραγματικότητα συγκεκαλυμμένη ποινική κύρωση που επιβάλλεται για λόγους γενικής πρόληψης, χωρίς της εγγυήσεις της δικαστικής προστασίας του άρθρου 6 της Ε.Σ.Δ.Α.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των επίδικων οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, περαιτέρω στην παρ.5. του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι «*αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης*».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1121155/2281/Α0012/23.12.2005 απόφασή του Υπουργείου Οικονομικών έγιναν γνωστά τα εξής: «*Η παράγραφος 5 εδάφιο α' του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε αναφέρεται στις περιπτώσεις που δεν υποβάλλεται δήλωση και ορίζει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδό δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης*».

Από την ανάγνωση και μόνο των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι υφίσταται το δικαίωμα του δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο σε βάθος δεκαπενταετίας στην περίπτωση της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης του άρθρου 61 του ν. 2238/1994.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και από την από .../2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι η προσφεύγουσα και ο σύζυγος της δεν υπέβαλλαν, ως είχαν υποχρέωση δηλώσεις εισοδήματος φυσικών προσώπων του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 για τα οικονομικά έτη 2011-2013 (χρήσεις 2010-2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Α ... ΕΞ 2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, που εστάλη στη ΔΟΥ ..., **βάσει του οποίου**

διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τις ανέλεγκτες χρήσεις 2010-2012. Συνεπώς με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 και του Ν. 2238/1994, όπου ορίζεται ότι **αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος** ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης** και επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου για τη διενέργεια αρχικού ελέγχου και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, παραγράφεται μετά την πάροδο 15ετίας, ήτοι κατά την 31/12/2026 για τη χρήση 2010, κατά την 31/12/2027 για τη χρήση 2011 και κατά την 31/12/2028 για τη χρήση 2012 και επομένως, η ανωτέρω ενέργεια της φορολογικής αρχής, δεν έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην παρ 5α΄ του [άρθρου 85](#) του Ν. [2238/1994](#).

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος, για τις επίδικες χρήσεις.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παράγραφος 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*». Όπως έχει κριθεί (Ολομ. ΣΤΕ 4447/2012) κατά την έννοια της διάταξης αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης -το οποίο προβλέπεται πλέον και στο άρθρο 6 του μη διέποντος την επίδικη περίπτωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ν. 2690/1999, (Α' 45)- αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίζονται τα εξής: «*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 κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των*

απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: **«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 εμπεριστατωμένα 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.»**

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: **«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν**

υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 01-01-2014.

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση της προσφεύγουσας, διαμέσου του υπ' αριθ. .../....2017 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, στο οποίο μάλιστα η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το υπ' αριθ. πρωτ. .../....2017 έγγραφο υπόμνημα απόψεων επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, το σημείωμα ελέγχου των άρθρων 28 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οιασδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 και περί της παράλειψης της έκδοσης της σχετικής έκθεσης ελέγχου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ 3 περ. α' του άρθρου 18 παράγραφος 1 του Ν.4002/2011 ορίζεται ότι: «3. α) Οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 (Α' 258) **καταργούνται από 1 ης Σεπτεμβρίου 2011**».

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1198/21-09-2011 εγκύκλιο της Δ/νσης Ελέγχων, με θέμα (Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180 Α), στην παρ 1 ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007. Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του Ν.4002/2011 **καταργούνται από 1ης Σεπτεμβρίου 2011 οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007**, δηλαδή από την ως άνω ημερομηνία **δεν θα επιδίδεται πλέον στους φορολογούμενους, στους οποίους διενεργείται τακτικός ή προσωρινός φορολογικός έλεγχος, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 πρόσκληση**».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. 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. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή, εν προκειμένω στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφεται: «Σημείωση: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της οριστικής καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.. Απευθείας προσφυγή στο Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης».

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται καταχρηστικά και αναπόδεικτα, καθώς η προσφεύγουσα άσκησε εμπρόθεσμα το νόμιμο δικαίωμα της για δικαστική προστασία.

Επειδή περαιτέρω, με την Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017, (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017), με θέμα (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), στο άρθρο 1 ορίζεται ότι: «Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:...

1	ΣΤΗΛΗ 2 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ Ή ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΡΟΣ ΥΠΟΓΡΑΦΗ	ΣΤΗΛΗ 3 Μεταβίβαση Αρμοδιότητας	ΣΤΗΛΗ 4 ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ	ΣΤΗΛΗ 5 Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα
---	--	---------------------------------------	--	---

			ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ	
21	Την Υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου.	Μεταβίβαση Αρμοδιότητας	4174/2013 άρθρα 28, 37 και 72 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 3691/2008 και του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012 καθώς και άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφισταμένη διάταξη με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου	Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος ελέγχου και τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης.. και <u>θεωρούνται</u> .. από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η με ημερομηνία θεώρησης .../.../2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., υπογράφεται από τον ελεγκτή και προσυπογράφεται από τον Τμηματάρχη και τον Υποδιευθυντή της φορολογικής αρχής την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις ως άνω διατάξεις.

Ως εκ τούτου οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της λανθασμένης εφαρμογής των διατάξεων της προστιθέμενης διαφοράς των αντικειμενικών δαπανών στο εισόδημα της

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από

οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο» και σχετικά με το άρθρο 27 ότι: «Με την [παράγραφο 1](#) του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την [παράγραφο 2](#) του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο **περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα**. Ήδη εκδόθηκαν οι [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](#) (Φ.Ε.Κ.Β'478) και [ΠΟΛ.1094/7.4.2014](#) (Φ.Ε.Κ. Β'961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή [ΠΟΛ.1270/24.12.2013](#) θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις παραπάνω αποφάσεις».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 1 του **άρθρου 26** του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27** του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 67B** του ν. 2238/1994, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με την αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με θέμα (Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων), στο άρθρο 3 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται: Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις: α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις) β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει, γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα. δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για

τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες»,

στο άρθρο 6 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «6.2. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) α. Συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται όλα τα στοιχεία της παραγράφου 6.1 του παρόντος άρθρου. β. Πραγματοποιούνται οι εκάστοτε ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων. Η συλλογή και αξιοποίηση των πιο πάνω στοιχείων μπορεί να γίνεται μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis.

στο άρθρο 8 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «3) Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6.1 της παρούσας για όλους τους ελεγχόμενους (υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)). 4) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) που ορίζονται στο άρθρο 6.2 της παρούσας. 7) Συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσότερων περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό».

στο άρθρο 8 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος,...».

στο άρθρο 11 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση ή την ελεγχόμενη περίοδο (συνεχείς ελεγχόμενες χρήσεις), καταλογίζεται στη χρήση που αφορά και στις πηγές που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Στις περιπτώσεις που αυτό δεν είναι δυνατόν κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων. Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογούμενων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#), τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ και συγκρίνονται με το προσδιοριζόμενο εισόδημα από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο προσδιοριζόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [παράγραφο 3 του άρθρου 15](#) του Ν.3888/2010..... Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος έχει φορολογηθεί με τις διατάξεις του [άρθρου 15](#) του ΚΦΕ, η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος, μειώνεται με το επιπλέον εισόδημα που καταλογίστηκε με βάση τις αντικειμενικές/τεκμαρτές δαπάνες και υπηρεσίες.».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1171/4.7.2013](#).

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της [παρ.2 του άρθρου 4](#) ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους..Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

...Παράδειγμα 5:...

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#), υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.....

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκινήτων, δίκυκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

6) Ως προς την δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν την σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τις αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδεύματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.».

Επειδή με τις διατάξεις του της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 της ΓΓΔΕ με θέμα (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού), ορίζεται ότι: «**2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.** Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...**2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:** • Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.....• Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. • Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.[2238/1994](#) και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.... **Επιλογή τεχνικής ελέγχου (άρθρο 5).** Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της..... Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. **Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης(άρθρο 6).** Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 15](#) του Κ.Φ.Δ (ν.

[4174/2013](#)). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες ([άρθρο 14](#) του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. **Παροχή στοιχείων (άρθρο 7).** Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.... Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. **Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος(άρθρο 9)....** Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: • Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • **Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.** Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. **Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. [4172/2013](#), όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού**

φορολογητέου εισοδήματος.... Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. **Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου (άρθρο11).** Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του [άρθρου 28](#) του [ν.4174/2013](#). Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος..... (άρθρο 13) Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#) (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.».

Επειδή στο άρθρου 60- [Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στη ρύθμιση](#) του ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού **δεν έχουν εφαρμογή:** α)... γ) Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τις οποίες δηλώνεται ζημία της χρήσης στην οποία αφορά η δήλωση....».

Επειδή στην παρ 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1006/2017 ορίζεται ότι: «3. Επί του σώματος των χειρόγραφα υποβαλλόμενων δηλώσεων αναγράφεται ρητά ότι **«η δήλωση υποβάλλεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του ν. 4446/2016».** Στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι **«Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν. 4446/2016».**Η αναγραφή των ανωτέρω εξομοιώνεται με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι ως άνω φράσεις, θεωρείται ότι η υποβληθείσα δήλωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57 – 61 του ν. 4446/2016». Στη παρ 1 του άρθρου 7 της ως άνω ΠΟΛ ότι: «1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#) μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 60 του νόμου αυτού....». Σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, η προσφεύγουσα υπάγεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 του ν. 4446/2016 λόγω του ότι με τις υποβληθείσες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ζημία των χρήσεων στις οποίες αφορούν οι δηλώσεις και ως εκ τούτου δεν δύναται να κάνει χρήση των ευνοϊκών διατάξεων

των άρθρων 57-61 του ως άνω νόμου. Από τον έλεγχο οι ως άνω δηλώσεις θεωρήθηκαν ως μη γενόμενες και δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2011 2012 και 2013), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 15 (Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες) του ΚΦΕ ορίζεται: **«Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.»**

Στο άρθρο 17 (Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) του ΚΦΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α).... στ) **Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.** Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας».

Περαιτέρω στο άρθρο 19 (Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής) του ΚΦΕ, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: **«1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17 προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:... ε) **Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία.** Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης...».**

Στο άρθρο 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: **««1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το**

συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες [...].».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 23 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις [...].».

Επειδή, ο ΚΦΕ προβλέπει, στα άρθρα 61-63, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στο δε άρθρο 66, το φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ.8 του άρθρου 5 της 1037956/356/A0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989, τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία και δεν πρέπει να είχαν ληφθεί για άλλο σκοπό, π.χ. βιοτεχνικά δάνεια ή δάνειο για αγορά περιουσιακού στοιχείου που η αντίστοιχη δαπάνη του δεν αποτελεί τεκμήριο που θέλει να καλύψει ο φορολογούμενος.

Επειδή, στο με αριθμό πρωτ. 1078907/1417/A0012/30-07-2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι: «Επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό με την παρ. 8 της 1037965/356/0012/ΠΟΛ. 1094/23.3.1989 διαταγή μας για να ληφθεί υπόψη το δάνειο για κάλυψη τεκμηρίου δεν πρέπει να έχει ληφθεί για άλλο σκοπό από αυτόν που αφορά το τεκμήριο. Κατόπιν των ανωτέρω το υπόλοιπο δάνειο που δεν δαπανήθηκε και είχε ληφθεί για το σκοπό που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση της αγοράς συγκεκριμένου ακινήτου ή την αποπεράτωση ή την επισκευή συγκεκριμένης κατοικίας δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ή τον περιορισμό του τεκμηρίου αγοράς άλλου ακινήτου ή την αποπεράτωση ή την επισκευή άλλης κατοικίας, καθώς

επίσης και για την κάλυψη ή τον περιορισμό τεκμηρίου τοκοχρεωλυτικών δόσεων ή της εξόφλησης του υπολοίπου τόσο του ίδιου του δανείου όσο και άλλων δανείων αλλά και για την κάλυψη τεκμηρίου ιδιοκατοίκησης και αυτοκινήτου γιατί έχει συναφθεί για ένα ορισμένο σκοπό και μόνο για το σκοπό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί (σχετ. 1084619/1979/ΑΟ012/21.11.2006 έγγραφο). Η εφαρμογή των παραπάνω ως θέμα πραγματικό ανάγεται αποκλειστικά στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, «Τα ποσά που δηλώνονται από «σύμβαση πίστωσης ανοιχτού λογαριασμού» (αλληλόχρεο) καλύπτουν, με προϋποθέσεις, τεκμήρια.-Σύμφωνα με το 1083865/2145/Α0012/8.12.04 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, τα ποσά που δηλώνονται από φορολογούμενους και χαρακτηρίζονται από τα πιστωτικά ιδρύματα ως «δάνεια κεφαλαίου κίνησης», «σύμβαση πίστωσης δι' ανοιχτού λογαριασμού» κ.λπ., προκειμένου να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων, απαιτείται σε κάθε περίπτωση να προσκομίζονται οι σχετικές συμβάσεις που έχει συνάψει ο φορολογούμενος με τα πιστωτικά ιδρύματα από όπου προκύπτει ο σκοπός της χορήγησης των ποσών αυτών και στη συνέχεια βεβαίωση στην οποία να φαίνεται το ποσό που αναλήφθηκε κατά το κρίσιμο έτος. Επίσης, έχει γίνει δεκτό με την 1056217/1039/Α0012/Γ10Α 1179/21.8.91 διαταγή ότι, οι τόκοι που καταβάλλονται σύμφωνα με τους όρους σύμβασης πιστώσεως με ανοικτό (αλληλόχρεο) λογαριασμό δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του φορολογουμένου σύμφωνα με την περίπτ. ε' της § 1 του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι στην έννοια των τόκων αυτών περιλαμβάνονται μόνο οι τόκοι που καταβάλλονται σε περιπτώσεις απλών συμβάσεων δανείων, κατά την έννοια του άρθρου 806 Α.Κ. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι τα ποσά που δηλώνει ο φορολογούμενος από «σύμβαση πίστωσης ανοιχτού λογαριασμού» μπορούν να χρησιμοποιηθούν για κάλυψη τεκμηρίου εφόσον προσκομιστεί η σχετική σύμβαση που έχει συνάψει ο φορολογούμενος με το πιστωτικό ίδρυμα από όπου προκύπτει ο σκοπός των ποσών αυτών ο οποίος πρέπει να είναι σύμφωνος με το τεκμήριο το οποίο καλύπτει και στη **συνέχεια βεβαίωση στην οποία να φαίνεται το ποσό που αναλήφθηκε κατά το κρίσιμο έτος**» (σχετ. 1096688/2248/Α0012/23.11.2006 έγγραφο)». (Δημήτρης Αντωνόπουλος-Ηλίας Κατούδης ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΟΜΟΣ Γ' Έκδοση 2008 σελ. 795-796).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται

να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, ως καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν. 2238/94 και του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, με την από .../2017 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, κατόπιν του από .../2017 Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή που φέρει την εντολή ελέγχου αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία είχε στη διάθεσή της.

Επειδή ως προς τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, το άρθρο 17 περ στ' του Ν.2238/94 ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζει επακριβώς ότι και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από τον φορολογούμενο, την σύζυγο του και των προσώπων που τους βαρύνουν, **για απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής λογίζονται ως ετήσια δαπάνη**. Από τη γραμματική ερμηνεία της περ. στ' του ως άνω άρθρου (ποσά για απόσβεση δανείων ή πιστώσεων **οποιασδήποτε μορφής**), δεν προκύπτει εξαίρεση για τα ποσά που καταβάλλονται για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων από ατομική επιχείρηση, ούτε η ως άνω περίπτωση υπάγεται στις εξαιρέσεις για τη μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών που προβλέπονται στο άρθρο 18 του ν. 2238/1994.

Επειδή η ΠΟΛ 1076/2015, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, παρέχει οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13) και ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014, όπως ορίζει το άρθρο 72 του Ν. 4172/2013.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ή τηρήθηκε πλημμελώς η διαδικασία που ορίζει η παρ. 1 του άρθρου 66 του Ν.2238/94 (ΚΦΕ), σημειωτέον ότι στις .../2016 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα αλλά και στον σύζυγο της επιστολή, με συνημμένα έντυπα «Διαθέσιμα περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», προκειμένου να συγκεντρωθούν πληροφορίες αναγκαίες στον φορολογικό έλεγχο. Η προσφεύγουσα αφού συμπλήρωσε τα ως άνω έντυπα τα προσκόμισε στη φορολογική αρχή, και έλαβαν αριθ. πρωτ. .../....2016 για την ίδια και .../....2016 για τον σύζυγο της, τα οποία έλαβε υπόψη του ο έλεγχος.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι κατ' αρχήν η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τα προβλεπόμενα από τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος περιλαμβάνει λανθασμένα στη στήλη ανάλωσης κεφαλαίων, αγορές εμπορευμάτων, α' και β' υλών... στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας ποσά για το έτος 2010 154.123,65€, για το έτος 2011 108.297,48€ και για το έτος

2012 38.263,85€, και επαγγελματικές δαπάνες πάσης φύσεως.... ποσά για το έτος 2010 45.524,85€, για το έτος 2011 25.279,92€ και για το έτος 2012 21.302,44€, τα οποία δεν έχουν καταβληθεί στο έτος που τιμολογήθηκαν.

Επειδή από την από .../2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ 3 έκθεσης) παρ. 4.1 «ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ» προκύπτει ότι τα μεγαλύτερα ποσά αφορούν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (117.761,49 € για τη χρήση 2010, 81.335,21 € για τη χρήση 2011 και 13.197,43 € για τη χρήση 2012 αντίστοιχα), στις οποίες η εξόφληση των αγορών γίνεται άμεσα, ενώ και στα τιμολόγια αγορών των εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας, στον τρόπο εξόφλησης αναγράφεται «μετρητοίς». Το αυτό ισχύει και για τις επαγγελματικές δαπάνες της προσφεύγουσας. Επιπροσθέτως η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, δεν προσκόμισε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία (αντίγραφα επιταγών ή γραμματίων ή τραπεζικά έγγραφα), που να αποδεικνύουν το χρόνο και τον τρόπο εξόφλησης των αγορών και την πληρωμή των επαγγελματικών της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της ΠΟΛ 1050/2014 (δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου) καθώς οι διαφορές, μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος

Επειδή η διαφορά, μεταξύ του εισοδήματος της προσφεύγουσας που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., όπως αυτή αναμορφώθηκε ύστερα από την εφαρμογή της § 2 άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε., προσαύξησε τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις της προσφεύγουσας, που προσδιορίστηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για το οικείο οικον. Έτος, κατά τα οριζόμενα στην παρ 1 του ως άνω άρθρου.

Επειδή, στην προσφεύγουσα χορηγήθηκε δάνειο ποσού 92.000,00 €, από τράπεζα «. . . ΑΕ», βάσει της υπ' αριθ. . . . σύμβασης δανείου, με ημερομηνία σύναψης την 28/02/2012 και με σκοπό του δανείου να χρησιμοποιηθεί από τη δανειολήπτρια για κεφάλαιο κίνησης, το οποίο εκταμιεύτηκε κατά την 12/03/2012. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. 1083865/2145/A0012/8.12.04 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, το ως άνω δάνειο που χαρακτηρίστηκε ως δάνειο «κεφαλαίου κίνησης» από την ..., εφόσον προσκομίστηκαν οι σχετικές συμβάσεις και η βεβαίωση από την οποία προκύπτει το ποσό που εκταμιεύτηκε κατά το κρίσιμο έτος, δύναται να καλύψει το τεκμήριο που σχετίζεται με το ποσό αυτό ήτοι το ποσό των 53.119,99 €. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. 1100555//1908/A0012/04-11-2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, το υπόλοιπο δανείου που δεν δαπανήθηκε και είχε ληφθεί για το σκοπό που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση, ήτοι για κεφάλαιο κίνησης, όπως στην προκειμένη περίπτωση, το οποίο δεν σχετίζεται με

συγκεκριμένη δαπάνη, δεν μπορεί να καλύψει ή να περιορίσει την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Επιπροσθέτως, βάσει της ως άνω βεβαίωσης ετήσιων καταβολών επαγγελματικού δανείου της τράπεζας ... που προσκομίστηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση του ως άνω δανείου το 2012 συνολικό ποσό ύψους 14.852,55 €, το οποίο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 17 περ. στ', ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, αποτελεί τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Βάσει των ανωτέρω και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αναγνωρίζεται για την προσφεύγουσα, στη χρήση 2012, ποσό ύψους 53.119,99 €, και παράλληλα προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 14.852,55 €.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και το φορολογητέο εισόδημα της για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	
Φορολογητέο εισόδημα	48.388,34
Χρεωστικό ποσό	13.785,82
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	399,79
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλος χαρτοσήμου	79,96
Εισφορά αλληλεγγύης	183,65
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	16.542,98
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	479,75
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	95,95
Τέλος επιτηδεύματος	650,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	308,00

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας με την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2523/1997 ως προς τους πρόσθετους φόρους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν 2523/1997 αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας και παραβιάζουν το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το “πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που

εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες”, που “όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου”, προβλέφθηκε, ωστόσο, “επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πιαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος”. Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. (ΣΤΕ 2904/2015).

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ’ αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α` 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι *«1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δικαίως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...»*. Ενόψει του ότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, θεμιτώς δε με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου, και δεδομένου ότι η σχετική πράξη της φορολογικής αρχής είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία

εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε ο ενδιαφερόμενος του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο δεν διαθέτει εξουσία επιμέτρησης του πρόσθετου φόρου, που δεν ανήκει στην αρμοδιότητα της αρχής, της οποίας η πράξη ελέγχεται. (ΣτΕ 2904/2015).

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. .../...-2017, .../...-2017 και .../...-2017, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2011, 2012 και 2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ. .../...-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011:

Διαφορά φόρου: **10.422,10 €**

Διαφορά τελών χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ: **598,13 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες X 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	

ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	12.506,52€	5.211,05€	4.108,39€	9.319,44 €	9.319,44 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	717,76	299,07€	235,78€	534,85 €	534,85 €

- Η υπ' αριθμ. .../...-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **9.154,35 €**

Διαφορά τελών χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ: **479,76 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	10.985,22€	4.577,18€	3.608,64€	8.185,82 €	8.185,82 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	575,71	239,88€	189,12€	429,00 €	429,00 €

- Η υπ' αριθμ. .../...-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013:

Διαφορά φόρου: **13.785,82 €**

Διαφορά τελών χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ: **479,75 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%) ΑΡΘΡΟ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	16.542,98€	6.892,91€	5.434,37€	12.327,28 €	12.327,28 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	575,70€	239,88€	189,12€	429,00 €	429,00 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του ..» με **ΑΦΜ** .. και συγκεκριμένα:

A. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. και
- 2) Της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

την τροποποίησή τους ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,

B. την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

- 3) Της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση της ως προς την αναγνώριση ποσού ύψους 53.119,99 € που μειώνει την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών και ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	10.422,10	10.422,10
Διαφορά τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	598,13	598,13
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω μη υποβολής με την παρούσα απόφαση	12.506,52	
Πρόσθετος φόρος επί τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	717,76	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		5.510,12
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		4.344,17
Τέλος επιτηδεύματος	300,00	300,00
Έκτακτη Εισφορά	270,00	270,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	24.814,51	21.444,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		21.444,52 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	9.154,35	9.154,35
Διαφορά τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	479,76	479,76
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω μη υποβολής με την παρούσα απόφαση	10.985,22	
Πρόσθετος φόρος επί τελών χαρτ.& εισφ. ΟΓΑ με την παρούσα απόφαση	575,71	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		4.817,06
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		3.797,76
Τέλος επιτηδεύματος	400,00	400,00
Εισφορά αλληλεγγύης	420,10	420,10
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	22.015,14	19.069,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		19.069,03 €

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα		86.655,78	48.388,34	48.388,34
Χρεωστικό ποσό		29.150,85	13.785,82	13.785,82
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		399,79	399,79	399,79
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλ. χαρ		79,96	79,96	79,96
Εισφορά αλληλεγγύης		183,65	183,65	183,65
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής		479,75		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		95,95		
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής		34.981,02		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			7.132,79	7.132,79
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			5.623,49	5.623,49
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		308,00	308,00	308,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		66.328,97	28.163,50	28.163,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση				28.163,50 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.