



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 20.2.19

Αριθμός απόφασης: 708

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29.10.18** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. /18.9.18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012, και της αρ. /18.9.18 Πράξης Επιβολής Προστίμου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τις από 18.9.18 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΚΒΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29.10.18** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και

την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ./18.9.18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (και της συζύγου του) διαφορά φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 πλέον πρόσθετου φόρου.

Με την αρ./18.9.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 1.033,33 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 του ν. 2523/1997, του άρθρου 7 του ν. 4337/15 και της ΠΟΛ. 1026/2018. Συγκεκριμένα επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 € λόγω μη έκδοσης εννέα (9) ΑΠΥ και πρόστιμο ύψους 533,33 € (= 800 X 2 X 1/3) λόγω μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών εκ νέου μέσα στην ίδια χρήση.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των 18.9.18 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΚΒΣ του ΚΕΦΟΜΕΠ. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις:

«.....**5. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**

1. Αρχικά είχε εκδοθεί στο όνομα του ελεγχόμενου η υπ' αριθμ./04-06-2015 εντολή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που αφορά στοχευμένη υπόθεση μερικού ελέγχου για αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, ώστε να διενεργήσουμε μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2009-2012, προκειμένου να εξακριβώσουμε την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε. εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013.

2. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η σύζυγός του, κα, μετέφερε επίσης χρήματα από κοινό λογαριασμό τα έτη 2011 και 2012 στην Ελβετία.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθμό/28-08-2015 εντολή μερικού ελέγχου από την Υπηρεσία μας για την κα με ΑΦΜ, ώστε να διενεργήσουμε μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2009-2012, προκειμένου να, εξακριβώσουμε την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε. μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013, η οποία τροποποιήθηκε στις 08-09-2015 και εκδόθηκε η/8-9-2015 εντολή με την προσθήκη των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013.

4. Την 30/01/2017 η υπηρεσία μας απέστειλε στους ελεγχόμενους τις με αριθμ.πρωτ./30-01-2017 ειδικές προσκλήσεις οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4446/3016.

.....

12. Με το με αριθμ.πρωτ./25-04-2017 υπόμνημα των ελεγχόμενων, προσκομίστηκαν τα ερωτηματολόγια τρόπου διαβίωσης συνοδευόμενα από τα σχετικά έγγραφα και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών που τους ζητήθηκαν από την Υπηρεσία μας με τα ανωτέρω αιτήματα. Τα δικαιολογητικά των δηλώσεων των Οικ. Ετών 2011-2013 που έγιναν ηλεκτρονικά, τα οποία ζητήθηκαν από τους ελεγχόμενους με το υπ' αριθμ./30-01-2017 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

13. Η Υπηρεσία μας με τα με αριθμό πρωτ./14-02-2017 και/14-02-2017 έγγραφά του προς τη Δ.Ο.Υ., ζήτησε να μας γνωρίσει αν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, επισχεθέντα βιβλία ή στοιχεία, καταστάσεις, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με την επαγγελματική τους δραστηριότητα.

14. Η Δ.Ο.Υ. με τα με αριθμό πρωτ./09-03-2017 και/09-03-2017 έγγραφά του μας ενημέρωσε ότι: α) ο κος έχει υποπέσει σε παράβαση με Α/Α ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2011) και ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2012) και β) η κα έχει υποπέσει σε παράβαση με Α/Α ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2012), ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2009), ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2010) και ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2011).

15. Επίσης η Υπηρεσία μας με τα με αριθμό πρωτ./30-01-2017 και/30-01-2017 έγγραφά του προς την Περιφερειακή Δ/νση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου ζήτησε να μας γνωρίσει αν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, επισχεθέντα βιβλία ή στοιχεία, καταστάσεις, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με την επαγγελματική τους δραστηριότητα.

16. Η Περιφερειακή Δ/νση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου με τα με αριθμό πρωτ./10-02-2017 και/10-02-2017 έγγραφά της μας γνωστοποίησε ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου της, διαπιστώθηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τα έτη 2011-2012 στο φυσικό πρόσωπο (η έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ.) και παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τα έτη 2009- 2011-2012 στο φυσικό πρόσωπο (η έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα).

19. Κατόπιν τούτου, έγινε επέκταση των με αριθμ./28-08-2015 και/04-06-2015 εντολών ελέγχου ως προς την διάρκεια των ελεγχόμενων ετών με την προσθήκη των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2007-31.12.2007 και 01.01.2008-31.12.2008 και εκδόθηκαν οι με αριθμ./03-03-2017 και/03-03-2017 εντολές μερικού ελέγχου γραφείου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 & 48 παρ.3 του Ν.2238/94 ΚΦΕ εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013.

24. Σε συνέχεια των με αρ. πρωτ.:/08-05-2017 και/08-05-2017 Αιτημάτων Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 Ν.4174/2013, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στους ελεγχόμενους στις 12-05-2017 και ύστερα από την επεξεργασία του **ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας** που μας παραδόθηκε, **περιήλθαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία, ήτοι κινήσεις τραπεζικών τους λογαριασμών των χρήσεων 2007-2012, και διαπιστώθηκαν πιστώσεις-καταθέσεις για τις οποίες συντρέπει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν.2238/94.**

5.2 ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ – ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΘΕΝΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ.

3. Στις 16-03-2018 υποβλήθηκαν ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα με αρ.πρωτ./16-03-2018 και/16-03-2018 απαντητικά υπομνήματα των ελεγχόμενων στα με αρ.πρωτ./08-05-2017 και αρ.πρωτ./08-05-2017 αιτήματα παροχής πληροφοριών, καθώς και στα συμπληρωματικά υπ'αρ.πρωτ./29-05-2017 και αρ.πρωτ./29-05-2017 αιτήματα παροχής πληροφοριών, επισυνάπτοντας στοιχεία και δικαιολογητικά και προβάλλοντας διάφορους ισχυρισμούς περί παραγραφής των χρήσεων 2007-2011 (σελίδες 1-9 υπομνημάτων) και κάλυψης των πιστώσεων-καταθέσεων για τη χρήση 2012 από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος, μισθώματα και επανακαταθέσεις (σελίδες 11-20 υπομνημάτων). Επιπλέον στην ανωτέρω ημερομηνία (16-03-2018) προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας τα Βιβλία και Στοιχεία του Κ.Β.Σ. για το ελεγχόμενο οικ. έτος 2013, τα οποία τους ζητήθηκαν με τα με αρ.πρωτ./12-02-2018 Αιτήματα Παροχής πληροφοριών.

4.Τέλος την 14-06-2018 προσκομίστηκαν ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα μπλοκ ΑΠΥ,, καθώς και τα στελέχη των ΑΠΥ,,, καιπου αφορούν τον κο

6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

6.1. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

Α) Υφιστάμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. – Δελτία Πληροφοριών

Η Υπηρεσία μας με τα με αριθμό πρωτ./14-02-2017 και/14-02-2017 έγγραφά του προς τη Δ.Ο.Υ. ζήτησε να μας γνωρίσει αν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, επισχεθέντα βιβλία ή στοιχεία, καταστάσεις, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με τους ελεγχόμενους.

Η Δ.Ο.Υ. με τα με αριθμό πρωτ./09-03-2017 και/09-03-2017 έγγραφά της σε απάντηση των με αριθμό πρωτ./14-02-2017 και/14-02-2017 εγγράφων της Υπηρεσίας μας, μας ενημέρωσε ότι: α) ο κος έχει υποπέσει σε παράβαση με Α/Α ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2011) και ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2012) και β) η κα έχει υποπέσει σε παράβαση με Α/Α ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2012), ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2009), ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2010) και ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2011). Οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. από την Περιφερειακή Δ/νση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου μαζί με τις πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου (Υ.Σ.Ε./06-07-2012 και Υ.Σ.Ε./10-08-2012 αντίστοιχα).

Συγκεκριμένα κατά την ελεγχόμενη χρήση ο κος υπέπεσε στην εξής παράβαση:

-Μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 ενός ασθενή, ο οποίος βρισκόταν την ώρα της εισόδου του συνεργείου ελέγχου στον χώρο εξέτασης του οδοντιατρείου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ.5ια, 17 παρ.10ι και 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992. Η ως άνω παράβαση επισύρει κυρώσεις κατά τις

διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 και επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 800,00€ με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου όπως ίσχυε.

Ομοίως η κα υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

-Μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./2003 ενός ασθενή, ο οποίος βρισκόταν την ώρα της εισόδου του συνεργείου ελέγχου στον χώρο εξέτασης του οδοντιατρείου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ.5α, 17 παρ.10ι και 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992. Η ως άνω παράβαση επισύρει κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 και επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 800,00€ με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου όπως ίσχυε.

- Μη επίδειξη του βιβλίου Εσόδων- Εξόδων την ώρα του ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 1 και 10, 21 παρ.1 και 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/92. Η ως άνω παράβαση επισύρει κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 και επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€ με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου όπως ίσχυε.

6.2.1 ΥΠΟΧΡΕΩΣ

Α) Έλεγχος τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων που προβλέπονται από τον ΚΒΣ.

Τηρηθέντα βιβλία – στοιχεία : Κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/12-31/12/12 οι ελεγχόμενοι τηρούν υποχρεωτικά βιβλία και στοιχεία της Δεύτερης (βιβλίο «Εσόδων – Εξόδων») κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 - ως ίσχυσε).

Πρόσθετα Βιβλία : Κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/12-31/12/12 οι ελεγχόμενοι τηρούν υποχρεωτικά θεωρημένα πρόσθετα βιβλία επίσκεψης ασθενών (Π.Δ. 186/1992 - ως ίσχυσε).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 1,2,3,4,7 έως και 16 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθώς και από οικείες Υπουργικές Αποφάσεις, διαπιστώθηκε ότι:

-Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ όπως αναφέρεται παραπάνω.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα πιο πάνω βιβλία και στοιχεία, κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ. **Τα βιβλία αυτά τηρούνται μηχανογραφικά και θεωρήθηκαν την 16/03/2018.**

Β) Επαλήθευση ύψους ακαθαρίστων εσόδων- Επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων- έκδοσης εσόδων

Έγινε έλεγχος της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, με βάση τα παραστατικά που εκδίδονται ως ακολούθως : Για τη διαχειριστική περίοδο από **1/1/2012 έως 31/12/2012 διαπιστώθηκαν οι εξής παρατυπίες ή παραλείψεις:**

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Π.Υ. για την εξέταση δύο ασθενών (πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σύμφωνα με την περ.ε' της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 §10 του Ν.2523/97, 55 § 1α, 2^ο και άρθρο 66 § 2 και 3 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/15.

Γ) Επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων από πρόσθετα βιβλία

Κατά την διενέργεια του παρόντος ελέγχου, στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε ο ελεγχόμενος τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2012 έως 31/12/2012 **διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις τήρησης των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92, οι οποίες είναι οι εξής:**

Στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003, είχαν καταχωρηθεί επτά (7) περιπτώσεις ασθενών στη χρήση 2012 και συγκεκριμένα οι: (09-07-12), (12-07-12), (31-08-12), (03-08-12), (05-08-12), (05-08-12) και (05-09-12) για τους οποίους αναγράφεται ότι συνεχίζεται η παροχή υπηρεσίας και έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2013 και 2014, τα οποία είναι:

ΑΠΥ (01-02-2013) για είδος υπηρεσίας προσθετική και αξία συναλλαγής 900,00 €.

ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας ενδοδοντία και αξία συναλλαγής 80,00 €.

ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 30,00 €.

ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 30,00 €.

ΑΠΥ (26-07-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 800,00 €.

ΑΠΥ (23-05-2014) για είδος υπηρεσίας ενδοδοντία και αξία συναλλαγής 20,00 €.

ΑΠΥ (23-05-2014) για είδος υπηρεσίας έμφραξη και αξία συναλλαγής 60,00 €.

Σημειώνουμε ότι στη στήλη «Σχετικό Παραστατικό» του πρόσθετου βιβλίου ασθενών καταχωρήθηκαν οι ανωτέρω ΑΠΥ στη χρήση 2012 με την παρατήρηση ότι «οι επισκέψεις συνεχίζονται», οι οποίες όπως αναφέραμε εκδόθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο, ήτοι το 2013 και 2014 και καταχωρήθηκαν ξανά σε μεταγενέστερες καταχωρήσεις των ίδιων ασθενών.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.4 και 14 του ΚΒΣ: «Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παροχή. Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται συνεχώς και σε διάρκεια, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν η παροχή υπηρεσιών εκτείνεται και πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου τιμολογείται το τμήμα των υπηρεσιών που παρασχέθηκε στη διανυόμενη χρήση, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ελεγχόμενος όφειλε να εκδώσει Α.Π.Υ. στους ανωτέρω ασθενείς το αργότερο μέχρι της 31/12/2012 για το μέρος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε εντός της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Το γεγονός δε ότι παρασχέθηκε υπηρεσία το έτος 2012 αποδεικνύεται σαφώς από την καταχώρηση εξέτασης ασθενή στο Βιβλίο Ασθενών.

Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε δύο Α.Π.Υ. που με βάσει το πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 έχουν καταχωρηθεί δύο ασθενείς (..... στις 13-8-12 και στις 31-08-2012) για είδος υπηρεσίας εξέταση.

Τέλος ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 δεν καταχωρήθηκε ένας πελάτης (.....) για τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο (ΑΠΥ/06-09-2012 αξία συναλλαγής 50,00€).

Οι ανωτέρω παραλείψεις και παρατυπίες, οι οποίες προέκυψαν από τον παρόντα έλεγχο σε συνδυασμό με τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, είναι σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, μεγάλης έκτασης ώστε να καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος κρίνει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2012, τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94.

Κατά τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά, από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται, λαμβάνοντας υπόψη:

-- το ύψος της αποκρυσταλλώσεως αξίας, που αναφέρεται στην αντίστοιχη παράβαση ΚΒΣ, σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα,

-- την ασκούμενη δραστηριότητα,

-- τα έτη άσκησης του ελεύθερου επαγγέλματος

Ο προβλεπόμενος, από τους πίνακες μοναδικός συντελεστής Καθαρού Κέρδους, που αντιστοιχεί στο επάγγελμα του Οδοντίατρου είναι 50%.

Ο ανωτέρω συντελεστής, σύμφωνα με το άρθρο 50 του νόμου 2238/94 για την ελεγχόμενη χρήση 2012 προσαυξάνεται κατά 40%, σύμφωνα με το άρθρο 32 παραγρ.2 του Ν.2238/1994.

Επιπλέον εφαρμόζεται διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις λόγω επανάληψης των παραβάσεων στην ίδια χρήση και από διαφορετικούς ελέγχους.

Ι) Επί του κύρους των βιβλίων

Από τις υφιστάμενες στο αρχείο ως και τις διαπιστωθείσες από τον παρόντα έλεγχο παραβάσεις ΚΒΣ προκύπτουν τα παρακάτω σε σχέση με το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των Βιβλίων:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 - 31/12/2012

Α) Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου αποτελεί παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 §5 περ.ια' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), δεν επιφέρει συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων, σύμφωνα με τις Διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

Β) Η μη έκδοση εννέα Α.Π.Υ. που με βάσει το πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 έχουν καταχωρηθεί εννέα ασθενείς επιφέρει συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων σύμφωνα με τις Διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92):

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ), δ), ε),

Συνεπώς από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για τις ελεγχόμενες χρήσεις διαπιστώθηκαν παραβάσεις ή παραλείψεις που συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση 2012 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94.

.....
7.3.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Δ ΠΗΓΗΣ) - Άρθρα 28-35 Ν. 2238/1994

Από τον παρόντα φορολογικό έλεγχο των δηλωθέντων εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρα 28-35 του Κ.Φ.Ε.), κατά το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2013 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ι) ΥΠΟΧΡΕΩΣ

Με βάση όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ο ελεγχόμενος (φυσικό πρόσωπο-επιτηδευματίας) κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος 2013, απέκτησε και δήλωσε εισοδήματα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης και ειδικότερα ως οδοντίατρος που φορολογείται βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε. - ως ισχύει). Αναλυτικότερα:

**ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
(ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ)**

Οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος)	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Κ.Α. 401)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Κ.Α. 425)
2013 (1/12012-31/12/2012)	12.319,16	37.480,00

7.3.1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του :

- 1) Τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)
- 2) Τις διατάξεις των άρθρων 30, 32, 48, 49, 50, 66, 68 του ν.2238/94
- 3) Το Μ.Σ.Κ.Κ. που προβλέπεται από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών, για το επάγγελμα του οδοντιάτρου χωρίς προσωπικό, που είναι 50%,

Προσδιορίζει

- Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου

Τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου προσδιορίζονται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 2238/94, ως ακολούθως:

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ	2003
	Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου βάσει του Ν.3259/2004	37.480,00 €
ΠΛΕΟΝ	Αποκρυσία αξία	0,00€
ΠΛΕΟΝ	Προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας 37.480,00*4%	1.499,20€
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	38.979,20€

Σημειώνεται ότι επειδή δεν υφίσταται άλλη δραστηριότητα πλην αυτής του οδοντιάτρου, τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα δεν χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση και αφορούν αποκλειστικά το Ελεύθερο Επάγγελμα του οδοντιάτρου.

.....
- Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επανελέγχου

Από τον λογιστικό προσδιορισμό των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2013 (1/1-31/12/2012)		
	Κέρδη βάσει ελέγχου βάσει του Ν.3259/2004	12.319,16 €
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	0,00 €
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	0,00 €
	Κέρδη χρήσης ελέγχου	12.319,16 €

(Λ.Σ.) = Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό = {(Λογιστικά καθαρά κέρδη + αποκρυσία αξία / ακαθάριστα έσοδα + αποκρυσία αξία) χ 100 ανέρχεται σε ποσοστό 37,83% ο οποίος είναι μικρότερος του Σ.Κ.Κ των πινάκων (50%) και δεν υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου ως παραπάνω Σ.Κ.Κ (50%χ 2 =100%)

- Εξωλογιστικός προσδιορισμός κ.κ επανελέγχου

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω ο έλεγχος προβαίνει στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά (λόγω ανακρίβειας των βιβλίων) εφαρμόζοντας στα πιο πάνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου τον προβλεπόμενο ΣΚΚ προσαυξημένο κατά 40%, καθόσον βάσει του άρθρου 4 παρ. 20 του ν.2873/2000, η απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό άνω των 2.950,00 ευρώ.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 ΧΡΗΣΗ 1/1-31-12-2012

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	Σ.Κ.Κ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (ΠΡΟΣ/ΞΗΣΗ 40%)	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ
38.979,20 €	(50%+(50%x40%)) 70,00%	27.285,44 €
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ εξωλογιστικού προσδιορισμού		27.285,44 €
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΙΚΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ		
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	12.319,16 €	
ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	27.285,44 €	
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	27.285,44 €	

7.3.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Δ ΠΗΓΗΣ) - Άρθρα 28-35 Ν. 2238/1994

II) ΣΥΖΥΓΟΣ

Με βάση όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η ελεγχόμενη (φυσικό πρόσωπο-επιτηδευματίας) κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος 2013, απέκτησε και δήλωσε εισοδήματα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης και ειδικότερα ως οδοντίατρος που φορολογείται βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε. - ως ισχύει).

Αναλυτικότερα:

**ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
(ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ)**

Οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος)	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Κ.Α. 401)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Κ.Α. 425)
2013 (1/12/2012-31/12/2012)	37.356,70	69.310,00

Από τον παρόντα έλεγχο δεν προκύπτουν διαφορές για την ελεγχόμενη.

7.4.1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/1994 – ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

ΥΠΟΧΡΕΟΣ & ΣΥΖΥΓΟΣ

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων, όπως αποτυπώνονται στο ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και δεδομένου ότι προσκόμισαν αποδεικτικά έγγραφα σχετικά με τον τρόπο κατάθεσης αυτών, όπως π.χ. αν έγιναν με συμψηφιστικές πράξεις, μεταφορές λογαριασμών, έκδοση τραπεζικών επιταγών κ.λ.π., ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς τους σχετικά με τα χρηματικά ποσά που εμφανίζονται στους κατωτέρω Πίνακες και αφορούν τη χρήση 2012.

Συγκεκριμένα οι ελεγχόμενοι με τα με αρ.πρωτ./16-03-2018 και/16-03-2018 απαντητικά υπομνήματά τους ισχυρίστηκαν ότι η πηγή από την οποία προήλθαν τα ποσά των πιστώσεων για τις οποίες η Υπηρεσία μας ζήτησε διευκρινήσεις και αποδεικτικά στοιχεία προέρχονται:

7.4.1.1 ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/1994

Σε εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 σύμφωνα με την οποία «..... ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παρ. 2 του αρθρ. 4» και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 και της ΠΟΛ 1006/2017 «..... Σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη και μη κατονομαζόμενη πηγή, δηλώνονται στον κωδικό 507, για τις χρήσεις μέχρι 31.12.2013, και στον κωδικό 403, για τις χρήσεις από 1.1.2014.»

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

ΥΠΟΧΡΕΟΣ & ΣΥΖΥΓΟΣ

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως αποτυπώνονται στο ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και δεδομένου ότι προσκομίστηκαν από τους ελεγχόμενους αποδεικτικά έγγραφα σχετικά με τον τρόπο κατάθεσης αυτών, όπως π.χ. αν έγιναν με συμψηφιστικές πράξεις – μεταφορές λογαριασμών, έκδοση τραπεζικών επιταγών κ.λ.π., ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς των

ελεγχόμενων σχετικά με τα χρηματικά ποσά που εμφανίζονται στους κατωτέρω Πίνακες και αφορούν τη χρήση 2012. Συγκεκριμένα:

Οι ελεγχόμενοι εντασσόμενοι στις διατάξεις του Ν.4446/2016 υπέβαλλαν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 και συμπεριέλαβαν σε αυτές το σύνολο των καταθέσεων που δεν μπόρεσαν να αιτιολογήσουν.

Αναλυτικότερα δηλώθηκε από τον υπόχρεο ελεγχόμενο με την με Αρ. Καταχ./07-02-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας Εισοδήματος - Ε1, ποσό αξίας 3.265,00 €, στο κωδικό 507 «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4 (Φορολογούμενα Εισοδήματα) » βάση των οδηγιών της ΠΟΛ 1006/2017 και του ν.4446/2016, καθώς πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και μη κατονομαζόμενη πηγή.

ΒΑΣΕΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.4446/2016 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος)	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΝΤΑΣΣΕΤΑΙ ΣΕ ΑΛΛΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΙΝ. 4 (Κ.Α. 507)
2013 (1/1/2012-31/12/2012)	3.265,00

Επίσης δηλώθηκε από την ελεγχόμενη και σύζυγό του με την με Αρ. Καταχ./07-02-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας Εισοδήματος - Ε1, ποσό αξίας 6.064,00 €, στο κωδικό 508 «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4 (Φορολογούμενα Εισοδήματα) » βάση των οδηγιών της ΠΟΛ 1006/2017 και του ν.4446/2016, καθώς πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και μη κατονομαζόμενη πηγή.

ΒΑΣΕΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.4446/2016 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος)	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΝΤΑΣΣΕΤΑΙ ΣΕ ΑΛΛΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΠΙΝ. 4 (Κ.Α. 508)
2013 (1/1/2012-31/12/2012)	6.064,00

Η εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης πραγματοποιήθηκε με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος με αριθμό Καταχώρησης/07.02.2018 (Χρεωστικό ποσό: 42.797,66 € έναντι χρεωστικού ποσού αρχικής δήλωσης : 38.114,50 €).

Επιπλέον από τα εισπραχθέντα κατά το έτος 2012 ενοίκια συνολικού ύψους 60.884,00 € – όπως αυτά δηλώθηκαν στα Ε2 αντίστοιχα του οικ. έτους 2013 - ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέρος αυτών εισπράττεται μέσω τραπεζικού συστήματος. Ειδικότερα τα ενοίκια που εισπράττονται μέσω τραπεζικού συστήματος, ανέρχονται σε 34.766,00 € και παρουσιάζονται στον κάτωθι Πίνακα:

Επομένως ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα ενοίκια που εισπράττονται κατά μήνα απευθείας – χωρίς την μεσολάβηση τράπεζας- τα στοιχεία των οποίων προκύπτουν από τα Ε2 των ελεγχόμενων, έχουν ως κάτωθι:

A/A	Μισθωτής	Περίοδος Μίσθωσης	Μήνες	Μηνιαίο Μίσθωμα	Ετήσιο μίσθωμα
1.		01/01-31/12	12	340,00 €	4.080,00 €
2.		01/01-31/12	12	400,00 €	4.800,00 €
3.		01/01-31/12	12	1.108,60 €	13.296,00 €
4.		01/01-30/06	6	530,00 €	3.180,00 €
5.		01/11-31/11	1	400,00 €	400,00 €
6.	Σύνολο				25.756,00 €

Ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό των ελεγχόμενων βάσει των με αριθμό πρωτ. &/16-03-2018 υπομνημάτων τους ως προς την είσπραξη μισθωμάτων συνολικού ποσού 25.756,00 € με καταβολή μετρητών.

Επιπρόσθετα οι ελεγχόμενοι για να αιτιολογήσουν τις υπό διερεύνηση πιστώσεις/καταθέσεις που αναφέρονται στα σχετικά αιτήματα παροχής πληροφοριών, όπως παρουσιάστηκαν ανωτέρω, επικαλέστηκαν κα επανακαταθέσεις προηγούμενων αναλήψεων συνολικού ποσού 17.154,00 ευρώ στη χρήση 2012. Συγκεκριμένα από το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ποσό των επανακαταθέσεων ανέρχεται στο ποσό των 17.154,60€, όπως αποτυπώνεται στον κατωτέρω Πίνακα:

Τέλος οι ελεγχόμενοι για να αιτιολογήσουν πιστώσεις/καταθέσεις χρησιμοποίησαν αμοιβές για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) της περιόδου 28/11/2011-31/12/2012 και οι οποίες έχουν διασταυρωθεί από τον έλεγχο και αποτυπώνονται στους κατώτερους Πίνακες στη στήλη Διαπιστώσεις ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα όσον αφορά τον τρόπο διενέργειας της ελεγκτικής διαδικασίας έτσι όπως αναπτύσσονται στις προηγούμενες παραγράφους, ο έλεγχος αφού ανέλυσε και επεξεργάστηκε διεξοδικά τα

ανωτέρω υπομνήματα των ελεγχόμενων και τις κινήσεις (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών και χρηματοοικονομικών προϊόντων τους για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), προσδιορίζει την πηγή προέλευσης των χρημάτων αναλυτικά ανά πίστωση στον παρακάτω πίνακα κατά ημερολογιακή αλληλουχία ως εξής:

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλαν οι ελεγχόμενοι, τα στοιχεία που προσκόμισαν με τα υπ.αριθμ.πρωτ. &/16-03-2018 Υπομνήματα τους, καθώς και το ειδικό λογισμικό αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, προσδιορίζει πιστώσεις χρηματικών ποσών, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά τους, διότι με τα στοιχεία που έχει στην διάθεσή του ο έλεγχος καθώς και από τα στοιχεία που προσκόμισαν, δεν αποδείχτηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των συγκεκριμένων ελεγχόμενων πιστώσεων, ή ότι οι εν λόγω πιστώσεις φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94. Στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις, για το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθρ. 48 του ν.2238/1994.

Εν προκειμένω ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι τα ποσά προερχόμενα από εκδοθείσες ΑΠΥ, επανακαταθέσεις και εισπραχθέντα ενοίκια, που ισχυρίστηκαν οι ελεγχόμενοι ότι καλύπτουν τις ελεγχόμενες πιστώσεις δεν καλύπτουν τις επαγγελματικές τους δαπάνες έτσι ώστε να δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

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

Κατόπιν των όσων αναλυτικά αναφέραμε παραπάνω, ο έλεγχος προσδιορίζει πιστώσεις χρηματικών ποσών, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου οικονομικού έτους 2013, και συνεπώς συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.Το συνολικό ποσό των καταθέσεων μεταξύ των συνδικαιούχων επιμερίζεται κατά 35% στον και κατά 65% στην, ανάλογα με τις δηλωθείσες με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 αμοιβές των ελεγχόμενων από ελευθέρια επαγγέλματα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το ποσό που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παρ. 2 του αρθρ. 4 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 εδάφιο α' του ν.2238/1994, επιμερίζεται ως κατωτέρω:

Οικονομικό έτος	Εισόδημα 48§3 σε €	Αναλογία Υπόχρεου	Αναλογία Συζύγου
-----------------	--------------------	-------------------	------------------

2012	38.134,09	13.346,93	24.787,16
------	-----------	-----------	-----------

.....

7.5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ.

(Άρθρο 19 παρ.1 & 2 του Ν. 2238/94)

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπ' όψιν του τα δηλωθέντα φορολογητέα εισοδήματα, την συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη των άρθρων 16 & 17 του ν. 2238/94, ως και τα ποσά του άρθρου 19 του Ν. 2238/94 που μειώνουν την συνολική ετήσια δαπάνη, όπως διαμορφώθηκαν από τον παρόντα έλεγχο, **διαπιστώνει ότι** από την σύγκριση των πάσης φύσεως εισοδημάτων των ελεγχόμενων, με την ετήσια δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει των διατάξεων των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/94, **δεν προκύπτει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων** στο ελεγχόμενο Οικ. Έτος 2013.

7.6 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Φ.Ε.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων με τις γενικές διατάξεις παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες:

Α) Για τον ελεγχόμενο :

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	ΦΟΡ. ΕΙΣ. ΒΑΣΕΙ ΔΗΛ.	ΦΟΡ.ΕΙΣ.ΒΑΣΕΙ Ν.4446/16	ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦ.ΤΕΚΜ. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡ. ΕΙΣ. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡ.ΕΙΣ.
2013	60.102,37 €	63.367,37 €	0,00	91.680,58€	91.680,58€

Β) Για την ελεγχόμενη:

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ	ΦΟΡ. ΕΙΣ. ΒΑΣΕΙ ΔΗΛ.	ΦΟΡ.ΕΙΣ.ΒΑΣΕΙ Ν.4446/16	ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦ.ΤΕΚΜ. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡ. ΕΙΣ. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡ.ΕΙΣ.
2013	69.292,37€	75.356,37 €	0,00	100.143,53 €	100.143,53 €

8. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.

.....

10. ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

.....

10.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΟΣ

.....

10.1.2 Επαλήθευση ύψους ακαθαρίστων εσόδων- Επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων- έκδοσης εσόδων

Έγινε έλεγχος της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, με βάση τα παραστατικά που εκδίδονται ως ακολούθως : Για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2012 έως 31/12/2012 **διαπιστώθηκαν οι εξής παρατυπίες ή παραλείψεις:**

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Π.Υ. για την εξέταση δύο ασθενών (πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σύμφωνα με την περ.ε' της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 §10 του Ν.2523/97, 55 § 1α, 2^α και άρθρο 66 § 2 και 3 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/15.

10.1.3 Επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων από πρόσθετα βιβλία

Κατά την διενέργεια του παρόντος ελέγχου, στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε ο ελεγχόμενος τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2012 έως 31/12/2012 **διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις τήρησης των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92, οι οποίες είναι οι εξής:**

Στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003, είχαν καταχωρηθεί επτά (7) περιπτώσεις ασθενών στη χρήση 2012 και συγκεκριμένα οι: (09-07-12), (12-07-12), (31-08-12), (03-08-12), (05-08-12), (05-08-12) και (05-09-12) για τους οποίους αναγράφεται ότι συνεχίζεται η παροχή υπηρεσίας και έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2013 και 2014, τα οποία είναι:

ΑΠΥ (01-02-2013) για είδος υπηρεσίας προσθετική και αξία συναλλαγής 900,00 €.

ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας ενδοδοντία και αξία συναλλαγής 80,00 €.

ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 30,00 €.

ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 30,00 €.

ΑΠΥ (26-07-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 800,00 €.

ΑΠΥ (23-05-2014) για είδος υπηρεσίας ενδοδοντία και αξία συναλλαγής 20,00 €.

ΑΠΥ (23-05-2014) για είδος υπηρεσίας έμφραξη και αξία συναλλαγής 60,00 €.

Σημειώνουμε ότι στη στήλη «Σχετικό Παραστατικό» του πρόσθετου βιβλίου ασθενών καταχωρήθηκαν οι ανωτέρω ΑΠΥ στη χρήση 2012 με την παρατήρηση ότι «οι επισκέψεις συνεχίζονται», οι οποίες όπως αναφέραμε εκδόθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο, ήτοι το 2013 και 2014 και καταχωρήθηκαν ξανά σε μεταγενέστερες καταχωρήσεις των ίδιων ασθενών.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.4 και 14 του ΚΒΣ: «Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παροχή. Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται συνεχώς και σε διάρκεια, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν η παροχή υπηρεσιών εκτείνεται και πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου τιμολογείται το τμήμα των υπηρεσιών που παρασχέθηκε στη διανυόμενη χρήση, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ελεγχόμενος όφειλε να εκδώσει Α.Π.Υ. στους ανωτέρω ασθενείς το αργότερο μέχρι της 31/12/2012 για το μέρος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε εντός της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Το γεγονός δε ότι παρασχέθηκε υπηρεσία το έτος 2012 αποδεικνύεται σαφώς από την καταχώρηση εξέτασης ασθενή στο Βιβλίο Ασθενών.

Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε δύο Α.Π.Υ. που με βάσει το πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ. /04-02-2003 έχουν καταχωρηθεί δύο ασθενείς (..... στις 13-8-12 και στις 31-08-2012) για είδος υπηρεσίας εξέταση.

Τέλος ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ. /04-02-2003 δεν καταχωρήθηκε ένας πελάτης (.....) για τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο (ΑΠΥ /06-09-2012 αξία συναλλαγής 50,00€).

Οι ανωτέρω παραλείψεις και παρατυπίες, οι οποίες προέκυψαν από τον παρόντα έλεγχο σε συνδυασμό με τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, είναι σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, μεγάλης έκτασης ώστε να καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος κρίνει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2012, τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94.

Κατά τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά, από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται, λαμβάνοντας υπόψη:

-- το ύψος της αποκρυβείας αξίας, που αναφέρεται στην αντίστοιχη παράβαση ΚΒΣ, σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα,

-- την ασκούμενη δραστηριότητα,

-- τα έτη άσκησης του ελεύθερου επαγγέλματος

Ο προβλεπόμενος, από τους πίνακες μοναδικός συντελεστής Καθαρού Κέρδους, που αντιστοιχεί στο επάγγελμα του Οδοντίατρου είναι 50%.

Ο ανωτέρω συντελεστής, σύμφωνα με το άρθρο 50 του νόμου 2238/94. για την ελεγχόμενη χρήση 2012 προσαυξάνεται κατά 40%, σύμφωνα με το άρθρο 32 παραγρ.2 του Ν.2238/1994.

10.1.7 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Δ ΠΗΓΗΣ) - Άρθρα 28-35 Ν. 2238/1994

Ι) ΥΠΟΧΡΕΩΣ

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω ο έλεγχος προβαίνει στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά (λόγω ανακρίβειας των βιβλίων), όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην Ενότητα 7.3.1. της παρούσας έκθεσης ελέγχου. Ανακεφαλαιώνοντας τα τελικά αποτελέσματα του ελέγχου αποτυπώνονται ως εξής:

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ)

Οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος)	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Κ.Α. 401)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Κ.Α. 425)
2013 (1/12012-31/12/2012)	27.285,44	38.979,20

ΙΙ) ΣΥΖΥΓΟΣ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ)

Οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος)	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Κ.Α. 401)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Κ.Α. 425)
---	-------------------------------	--------------------------------

2013 (1/12012-31/12/2012)	37.356,70	69.310,00
-------------------------------------	------------------	------------------

10.1.8 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48 § 3 Ν.2238/1994 – ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΥΠΟΧΡΕΟΣ & ΣΥΖΥΓΟΣ

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν στην Ενότητα 7.4.1.1 της παρούσας έκθεσης ελέγχου, το ποσό που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α έως Ζ της παρ. 2 του αρθρ. 4 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 εδάφιο α' του ν.2238/1994, επιμερίζεται ως κατωτέρω:

Οικονομικό έτος	Εισόδημα 48§3 σε €	Αναλογία Υπόχρεου	Αναλογία Συζύγου
2012	38.134,09	13.346,93	24.787,16

10.1.9 ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΠΗΓΕΣ

ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΣ

Ανακεφαλαιώνοντας έχουμε με βάση όλες τις προηγούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις του παρόντος φορολογικού ελέγχου, ανά Πηγή Εισοδήματος (Α-Ζ) και κρινόμενο οικονομικό έτος, αναλυτικά τα εξής προσδιορισθέντα συνολικά εισοδήματα:

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 1/1/2012-31/12/2012)

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Υπόχρεου		Συζύγου	
		Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίας	15.182,54	15.182,54		
2	Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις				
3	Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	12.319,16	27.285,44	37.356,70	37.356,70
4	Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	3.265,00	16.611,93	6.064,00	30.851,16
5	Εισόδημα από ακίνητα (Καθαρό)	32.600,67	32.600,67	31.935,67	31.935,67
6	Εισόδημα από κινητές αξίες				
7	Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				
	Σύνολα Φορολογητέου Εισοδήματος	63.367,37	91.680,58	75.356,37	100.143,53
	Πλέον: Διαφορά τεκμηρίων				
	Συνολικό Εισόδημα	63.367,37	91.680,58	75.356,37	100.143,53
	Μείον: Εκπτώσεις εισοδήματος				
	Φορολογητέο Εισόδημα	63.367,37	91.680,58	75.356,37	100.143,53
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	28.313,21		24.787,16	

10.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

.....

Για τον ελεγχόμενο:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΧΡΗΣΕΙΣ		1/1/ - 31/12/2012
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (ελεγχόμενης περιόδου)	94.193,27
Μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	
Μείον	ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ	
Μείον	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ, ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΜΕ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ*	6.004,11

Μείον	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΛΠ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	17.423,29
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	70.765,87
πλέον	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	22.087,92
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ Ή ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ Κ.ΛΠ. ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)	
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)	
πλέον	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	
πλέον	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ	2.789,73
πλέον	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά	
πλέον	ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
πλέον	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά	
πλέον		
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	95.643,52
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές επιστροφές φόρων κ.λπ.)	
μείον	ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΕΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
πλέον	ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
πλέον	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΑΡΚΤΕΩΝ (π.χ πώλησης με πίστωση)	
μείον	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ πώλησης με πίστωση)	
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	95.643,52
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β1)	37.480,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β2) πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας	48.974,57
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β3) ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΥΠΑΧΘΕΙ ΣΤΟΝ Ν.4446/16	3.265,00
	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(Β1)-(Β2)-(Β3)	5.923,95

Για την ελεγχόμενη και σύζυγο του ελεγχόμενου:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΧΡΗΣΕΙΣ		1/1/ - 31/12/2012
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (ελεγχόμενης περιόδου)	174.930,35
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	
μείον	ΠΟΣΑ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΔΑΝΕΙΩΝ	
μείον	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ, ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΜΕ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ*	11.150,49
μείον	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΛΠ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	32.357,54
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	131.422,32
πλέον	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	28.953,30
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ Ή ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ Κ.ΛΠ. ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)	
πλέον	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)	
πλέον	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	

πλέον	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ (ΕΤΑΚ –ΚΒΣ- ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΑΣΦ.ΕΙΣΦ)	3.813,73
πλέον	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά	
πλέον	ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
πλέον	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά	
πλέον		
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	164.189,35
μείον	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές επιστροφές φόρων κ.λπ.)	
μείον	ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
πλέον	ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
πλέον	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΑΡΚΤΕΩΝ (π.χ πώλησης με πίστωση)	
μείον	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ πώλησης με πίστωση)	
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	164.189,35
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΌ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β1)	69.310,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β2) πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας	33.092,03
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ (Β3) ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΥΠΑΧΘΕΙ ΣΤΟΝ Ν.4446/16	6.064,00
	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(Β1)-(Β2)-(Β3)	55.723,32

10.3 ΤΕΛΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΩΝ.

.....
Συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο τα αποτελέσματα των δυο μεθόδων προσδιορισμού και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Τα ανωτέρω απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΈΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΈΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠ.ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠ' Όψιν ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Ο Υπόχρεος	63.367,37 €	91.680,58 €	69.291,32 € (63.367,37+5.923,95)	91.680,58 €
Η Σύζυγος	75.356,37 €	100.143,53 €	131.079,69 € (75.356,37 +55.723,32)	131.079,69 €

11. ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92)

11.1 Υφιστάμενες παραβάσεις Κ.Β.Σ.

Ο έλεγχος με τα με αριθμό πρωτ./14-02-2017 και/14-02-2017 έγγραφά του προς τη Δ.Ο.Υ. για τους ελεγχόμενους και αντίστοιχα, ζήτησε σύμφωνα με τη με αριθμό 1064334/4088/ΔΣΣΦΕ/Β/ ΠΟΛ 1160/29-5-1998 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, να μας γνωρίσει αν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, επισχεθέντα βιβλία ή στοιχεία, καταστάσεις, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με τους ελεγχόμενους από τα οποία να προκύπτουν παραβάσεις ή φοροδιαφυγή ή να επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Η Δ.Ο.Υ. με τα με αριθμό πρωτ./09-03-2017 και/09-03-2017 έγγραφά του μας ενημέρωσε ότι: α) ο κος έχει υποπέσει σε παράβαση με Α/Α ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2011) και ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2012) και β) η κα έχει υποπέσει σε παράβαση με Α/Α ΑΕΠ ΚΒΣ/2013 (χρήση 2012), ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2009), ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2010) και ΑΕΠ ΚΒΣ/2012 (χρήση 2011).

Επίσης η Υπηρεσία μας με τα με αριθμό πρωτ./30-01-2017 και/30-01-2017 έγγραφά του προς τη Περιφερειακή Δ/νση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου για τους ελεγχόμενους και αντίστοιχα, ζήτησε να μας γνωρίσει αν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, επισχεθέντα βιβλία ή στοιχεία, καταστάσεις, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με τους ανωτέρω ελεγχόμενους.

Η Περιφερειακή Δ/νση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου με τα με αριθμό πρωτ./10-02-2017 και/10-02-2017 έγγραφά της μας γνωστοποίησε ότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου της διαπιστώθηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τα έτη 2011-2012 στο φυσικό πρόσωπο και η έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. και παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τα έτη 2009- 2011-2012 στο φυσικό πρόσωπο και η έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. αντίστοιχα. Τα ανωτέρω ευρήματα παρουσιάζονται συνοπτικά στους παρακάτω πίνακες:

Για τον ελεγχόμενο:

Α/Α Α.Ε.Π.	ΔΟΥ	Ετος	Ημ/νία ΑΕΠ	Έκθεση Ελέγχου	ΔΟΥ Ε.Ε.	Ετος Ε.Ε.	Διαχ.Περίοδο (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδο (ΕΩΣ)	Α/Α	Παράβαση	Πρόστιμο
.....		2013	13/03/2013		7121	2013	01/01/2012	31/12/2012	1	851 Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσ. βιβλία (δεν έχουν εκδοθεί στοιχ)	800,00
.....		2013	13/03/2013		7121	2013	01/01/2011	31/12/2011	1	643 Λουπές Γενικές Παραβάσεις	600,00
.....		2013	13/03/2013		7121	2013	01/01/2011	31/12/2011	2	801 Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοσή του αξίας <1200	800,00

Για την ελεγχόμενη:

Α/Α Α.Ε.Π.	ΔΟΥ	Ετος	Ημ/νία ΑΕΠ	Έκθεση Ελέγχου	ΔΟΥ Ε.Ε.	Ετος Ε.Ε.	Διαχ.Περίοδο (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδο (ΕΩΣ)	Α/ Α	Παράβαση	Πρόστιμο
.....		2012	15/03/2012	58	7121	2012	01/01/2009	31/12/2009	1	608 Εκπρόθεσμη υποβολή Στοιχείων άρθρου 20 παρ1(μετα την 31/12, αξία > 14673 Ευρώ)	1.800,00
.....		2013	04/01/2013	221	7121	2012	01/01/2012	31/12/2012	1	851 Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσ. βιβλία (δεν έχουν εκδοθεί στοιχ)	800,00
.....		2013	04/01/2013	221	7121	2012	01/01/2012	31/12/2012	2	621 Μη επίδειξη Βιβλίων και Στοιχείων	600,00
.....		2012	01/10/2012	141	7121	2012	01/01/2011	31/12/2011	1	643 Λουπές Γενικές Παραβάσεις	600,00
.....		2012	01/10/2012	141	7121	2012	01/01/2010	31/12/2010	1	656 Μη εξόφληση με απλή ή δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού	600,00

11.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Β.Σ.

ΥΠΟΧΡΕΩΣ

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 - 31/12/2012

1) Καταλογίσθηκε μία Αυτοτελής Παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ανάλογο της κατηγορίας των βιβλίων για **μη έκδοση** εννέα (9) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ) για παρεχόμενες υπηρεσίες απροσδιόριστης αξίας (πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σύμφωνα με την περ.ε' της παρ.1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 §10 του Ν.2523/97, 55 § 1α, 2^α και άρθρο 66 § 2 και 3 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/15.

2) Καταλογίσθηκε μία Γενική Παράβαση για **μη καταχώρηση** στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 ενός πελάτη για τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 περ.ια' του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παρ.11 του άρθρου 64 του Ν.2065/92, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ.5ια, 17 παρ.10ι και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992. Επειδή ο παρών έλεγχος διαπίστωσε μέσα στην ίδια χρήση την διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης θα επιβάλλει το διπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου που καταλογίστηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε.

Για όλες τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις ή παραλείψεις του Κ.Β.Σ., συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και καταλογίστηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.

11.4 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ Κ.Β.Σ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΩΝ

Από τις υφιστάμενες στο αρχείο ως και τις διαπιστωθείσες από τον παρόντα έλεγχο παραβάσεις ΚΒΣ προκύπτουν τα παρακάτω σε σχέση με το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των Βιβλίων:

ΥΠΟΧΡΕΟΣ

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 - 31/12/2012

Α) Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου αποτελεί παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 §5 περ.ια' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), **δεν επιφέρει συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων, σύμφωνα με τις Διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).**

Β) Η μη έκδοση εννέα Α.Π.Υ. που με βάσει το πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 έχουν καταχωρηθεί εννέα ασθενείς **επιφέρει συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων σύμφωνα με τις Διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92):**

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,γ)δ)ε)

Κατά τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

Κατ' εξαίρεση το κύρος των βιβλίων και στοιχείων επηρεάζεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

Επειδή με βάσει τα παραπάνω αναφέρουμε ότι :

1. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε επαναλαμβανόμενη εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου παράβαση που αφορά την μη έκδοση εννέα (9) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών,

2. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου παράβαση της ίδιας ομάδας-κατηγορίας με αυτή που διαπιστώθηκε και από τον προληπτικό έλεγχο του ΣΔΟΕ και αφορά την μη καταχώρηση πελατών στο πρόσθετο βιβλίων ασθενών Π.Θ./04-02-2003,

σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 περ.ια' του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παρ.11 του άρθρου 64 του Ν.2065/92, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ.5ια, 17 παρ.10ι και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992,

με αποτέλεσμα η περίπτωση αυτή της υποτροπής, η διάπραξη δηλαδή των **ίδιων παραβάσεων για δεύτερη φορά να επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα και να επιφέρει συνέπειες** επί του κύρους των βιβλίων σύμφωνα με τις Διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει ότι η έκδοση των φορολογικών στοιχείων (ΑΠΥ) σε μεταγενέστερες χρήσεις, ήτοι το 2013 και 2014 για αξίες συναλλαγής με εύρος από 20,00€ έως 80,00€ έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της πραγματικής συναλλαγής, της κάλυψης παράλειψης εκδόσεως αποδείξεων επί παροχής υπηρεσίας στην ελεγχόμενη χρήση, εφόσον το ύψος της συναλλαγής που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου δεν δικαιολογεί την έκδοσή του σε μεταγενέστερο χρόνο και μάλιστα μετά από ένα ή δύο χρόνια. **Σε κάθε περίπτωση βάσει των όσων ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 12 και 14 του ΚΒΣ, όταν η παροχή της υπηρεσίας εκτείνεται πέραν της φορολογικής περιόδου τιμολογείται το τίμημα της παρασχεθείσας υπηρεσίας στην διανυόμενη χρήση μέχρι το πέρας αυτής.** Επιπλέον στο άρθρο 13 παρ. 3 εδάφιο 3. σχετικά με τον χρόνο έκδοσης των Α.Π.Υ- αναφέρεται ρητά ότι το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Στην προκειμένη περίπτωση ήτοι στις επτά (7) περιπτώσεις των ασθενών για τις οποίες οι Α.Π.Υ εκδόθηκαν σε πέντε (5) περιπτώσεις στην χρήση 2013 και σε δύο (2) στην χρήση 2014 και αφορούσαν απλές εργασίες-θεραπείες, όπως συγκεκριμένα οι δύο (2) αφορούσαν υπηρεσίες θεραπείας ενδοοδοντίαση (απονεύρωση) και έμφραξη (σφράγισμα), ενώ οι υπόλοιπες πέντε (5) αφορούσαν εξέταση, ο έλεγχος κρίνει, τόσο από το είδος της υπηρεσίας θεραπείας, όσο και από το ύψος της αμοιβής που εκδόθηκε στις χρήσεις 2013 και 2014, ότι είχε ολοκληρωθεί έστω και μέρος της προσφερθείσας υπηρεσίας εντός του έτους 2012. .

Τέλος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, αλλά και με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1091/2010, όπου στην παράγραφο 22 αυτής αναφέρεται ρητά ότι: « Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη».

Συνεπώς από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση 2012 διαπιστώθηκαν παραβάσεις ή παραλείψεις που συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση 2012 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΣ

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις ή παραλείψεις που να συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεωρεί τα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση 2012 επαρκή και ακριβή.

13. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

αντικείμενο του παρόντος ελέγχου αποτέλεσαν μόνο οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούσαν την ανέλεγκτη χρήση 2012 (οικ. έτος 2013).

Κατά το ελεγχόμενο οικ. έτος 2013 διαπιστώθηκε διαφοροποίηση φορολογικής υποχρέωσης των ελεγχόμενων, στον μεν ελεγχόμενο η διαφορά φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, στη δε ελεγχόμενη με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν όπως αναφέρεται στα παραπάνω κεφάλαια, ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα των ανωτέρω ελεγχόμενων, κρίνει ότι: α) ο ελεγχόμενος υπέβαλλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**), επειδή διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη για τη χρήση 2012 του εν λόγω ελεγχόμενου εξωλογιστικά, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, β) η ελεγχόμενη υπέβαλλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**), επειδή διαπιστώθηκαν διαφορές στο τελικό φορολογητέο εισόδημα, το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού και η διαφορά προστίθεται στα βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα της ελεγχόμενης. Ως εκ τούτου εκδίδεται Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, όπως αναλυτικά παρατίθεται παρακάτω.

13.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΦΟΡΟΥ - ΕΙΣΦΟΡΩΝ

13.1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2012)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	32.600,67	31.935,67	32.600,67	31.935,67	0,00
Γ. Από κινητές αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	12.319,16	37.356,70	27.285,44	93.080,02	70.689,60
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00		0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	15.182,54	0,00	15.182,54	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	3.265,00	6.064,00	16.611,93	6.064,00	13.346,93
Ε. Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	63.367,37	75.356,37	91.680,58	131.079,69	84.036,53
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	63.367,37	75.356,37	91.680,58	131.079,69	84.036,53
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					0,00
Άθροισμα	63.367,37	75.356,37	91.680,58	131.079,69	84.036,53
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994					0,00
Φορολογητέο εισόδημα	63.367,37	75.356,37	91.680,58	131.079,69	84.036,53

13.1.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ (Άρθρο 29 Ν. 3986/2011)

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2012)

Ανάλυση Εισοδήματος	Ποσά υπολογισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης				Ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης				Διαφορά για καταβολή
	Δήλωσης		Ελέγχου		Δήλωσης		Ελέγχου		
	Υπόχρ.	Συζ.	Υπόχρ.	Συζ.	Υπόχρ.	Συζ.	Υπόχρ.	Συζ.	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	63.367,37	75.356,37	91.680,58	131.079,69	1.906,65	2.265,01	2.756,05	5.248,95	3.833,34
ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	-	-							
ΑΥΤΟΤ. ΦΟΡΟΛ. ΠΟΣΑ ΚΛΠ	168,92	129,64	168,92	129,64					
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤ. ΦΟΡΟΛ. ΠΟΣΩΝ	18.77	14,41	18.77	14,41					
ΣΥΝΟΛΟ	63.555,06	75.500,42	91.868,27	131.223,74	1.906,65	2.265,01	2.756,05	5.248,95	3.833,34
Εισφορά που παρακρατήθηκε					151.83	-	151.83	-	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ					1.754,82	2.265,01	2.604,22	5.248,95	3.833,34

.....»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 13§3, 12§14 ΚΒΣ, ΠΟΛ. 1091/2010 και αρ. 5§8α,η ν. 2523/1997. Η ΑΠΥ των ελευθέρων επαγγελματιών από 1.1.2011 εκδίδονται με την ολοκλήρωση της παροχής. Η έκδοση γίνεται και σε επόμενες χρήσεις παρά το ότι στο άρθρο 14 ΚΒΣ αναφέρεται ότι το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της χρήσης που παρασχέθηκε η υπηρεσία, καθώς αυτό προβλέπεται με την ΠΟΛ. 1091/2010, παρ.22, παραδ. 6 όπου ρητά αναφέρεται περίπτωση οδοντιάτρου που εκδίδει την ΑΠΥ και στην επόμενη χρήση με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. Στις υπό κρίση 7 περιπτώσεις ΑΠΥ (που αφορούσαν απονεύρωση, σφράγισμα κλπ) εκδόθηκαν στις χρήσεις 2013 και 2014 με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας καθώς στη χρήση 2013 δεν είχε ολοκληρωθεί η παροχή αυτών. Αν ο έλεγχος ήταν βέβαιος ότι η παροχή είχε ολοκληρωθεί στη χρήση 2012 θα είχε προσδιορίσει την αξία αυτών. Σε κάθε περίπτωση δε θίγεται το κύρος των βιβλίων. Για τις λοιπές 2 ΑΠΥ για τις οποίες είχε γίνει καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών αλλά δεν εκδόθηκαν οι ΑΠΥ, η μία αφορούσε περίπτωση της ασθενούς στην οποία παρασχέθηκαν υπηρεσίες με προγραμματισμό να συνεχιστούν και να ολοκληρωθούν σε επόμενες επισκέψεις αλλά αυτή δεν προσήλθε και δεν εισπράχθηκε ποτέ αμοιβή για τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες. Πρόκειται για απλή παράλειψη μη αναγραφής στη στήλη των παρατηρήσεων του λόγου μη έκδοσης, και όχι για ουσιαστική παράβαση, για την οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Η δεύτερη περίπτωση αφορούσε την ασθενή για την οποία αναγράφεται στο βιβλίο ασθενών ότι είχε εκδοθεί η αρ./2012 ΑΠΥ ποσού 50,00 € πλην όμως από λάθος είχε εκδοθεί στο όνομα αντί της Σημειωτέον ότι το ΚΕΦΟΜΕΠ καταλόγισε παράβαση για τη μη καταχώρηση του εν λόγω ασθενή στο βιβλίο ασθενών, και εσφαλμένα τη θεώρησε ως υποτροπή λόγω διαπίστωσης από το ΣΔΟΕ στην ίδια χρήση όμοιας παράβασης. Η πρώτη παράβαση του ΣΔΟΕ αφορά μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοση ΑΠΥ, που θεωρείται αυτοτελής παράβαση και το πρόστιμο έχει ήδη επιβληθεί (800,00 €), ενώ η παράβαση του ΚΕΦΟΜΕΠ της μη καταχώρησης στο βιβλίο ασθενών θεωρείται γενική παράβαση εφόσον έχει εκδοθεί το στοιχείο του εσόδου.

2. Εσφαλμένη αξιολόγηση των παραβάσεων ερμηνεία και εφαρμογή το άρθρου 30 ΚΒΣ. Η πρώτη παράβαση μη καταχώρησης στο βιβλίο ασθενών και μη έκδοσης ΑΠΥ αφορά μια ανύπαρκτη ή τυπική παράβαση και δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη στην κρίση του κύρους των βιβλίων και τυχόν υποτροπής. Η παράβαση της μη έκδοσης των 7 υπό κρίση ΑΠΥ δεν υφίσταται ως ανωτέρω, αλλά σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 30 ΚΒΣ η καταχώρηση εσόδου/εξόδου σε άλλη χρήση από κείνη που αφορά δεν λογίζεται ως ανεπάρκεια ή ανακρίβεια. Επιπλέον, ο έλεγχος θα μπορούσε, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 2238/1994 σε μεταφορά φορολογητέας ύλης με ανάλογη τροποποίηση εγγραφών, το ποίο δεν έπραξε καθώς δεν μπορούσε να αποδείξει ότι οι υπηρεσίες ολοκληρώθηκαν εντός της υπό κρίση χρήσης 2012. Κατόπιν τούτου, δεν πρόκειται για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αφού έχουν καταχωριστεί οι 7 συναλλαγές, έχουν εκδοθεί οι σχετικές ΑΠΥ στις χρήσεις που ολοκληρώθηκε η παροχή. Η κρίση του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων είναι εσφαλμένη και αναιτιολόγητη. Η μη έκδοση των 7

ΑΠΥ στην υπό κρίση χρήση – οι οποίες εκδόθηκαν στις χρήσεις 2013 και 2014 – δε λογίζεται σύμφωνα με την παρ. 4 περιπτ. θ'εδαφ. 3 περ. α' του ΚΒΣ ως ανεπάρκεια ή ανακρίβεια. Η μη καταχώρηση στο βιβλίο ασθενών (παραβ. 2.3) για την οποία εκδοθεί το στοιχείο εσόδου ποσού 50 €, ήτοι 0,13% των ακαθαρίστων εσόδων δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων. Για τις λοιπές παραβάσεις, της μη έκδοσης ΑΠΥ και μη καταχώρησης από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, και της μη έκδοσης 2 ΑΠΥ από τον υπό κρίση έλεγχο (ασθενείς και) που είχαν καταχωριστεί στο βιβλίο ασθενών, ως υπαγόμενες στις εξαιρέσεις του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 30 ΚΒΣ, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Τα εκτιμώμενα ποσά των εν λόγω συναλλαγών είναι πολύ μικρά σε σύγκριση με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, και συνεπώς δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων. Ο έλεγχος δε διαπίστωσε λογιστικές διαφορές και τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά όπως προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία. Σε κάθε περίπτωση η φορολογητέα ύλη πρέπει να είναι όχι πλασματική αλλά πραγματική κάτι που είναι δίνεται με τις διατάξεις του αρ. 14 ν. 3888/2010 και με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου των νόμων 4172/2013 και 4174/2013. Τα αποτελέσματα πρέπει να προσδιοριστούν λογιστικά.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 ν 2238/1994. Εσφαλμένα το ΚΕΦΟΜΕΠ δε δέχεται το σύνολο των αμοιβών βάσει των εκδοθέντων ΑΠΥ για την κάλυψη αντίστοιχων πιστώσεων με την αιτιολογία ότι ένα μέρος αυτών διατίθεται για την κάλυψη των επαγγελματικών δαπανών που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία. Αναπόδεικτα ο έλεγχος θεωρεί ότι οι επαγγελματικές δαπάνες, κάθε μηνός καλύπτονται από τις εισπραχθείσες αμοιβές εντός του ίδιου μήνα και να κατατίθεται στην τράπεζα το απομένον ποσό. Η κάλυψη κάθε πίστωσης γίνεται από προγενέστερες αυτής εισπραχθείσες αμοιβές, βάσει των εκδοθέντων Α.Π.Υ. και όχι να αθροίζονται αμοιβές και δαπάνες σε επίπεδο μηνός όπως εν προκειμένω προβαίνει ο έλεγχος, ενώ δεν είναι βέβαιο, ότι κάθε δαπάνη πληρώνεται κατά την ημερομηνία καταχώρησής της στα βιβλία. Σε καμία από τις σχετικές με τον έλεγχο του άρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/1994 εγκυκλίου αναφέρεται μεθοδολογία ελέγχου όπως συμβαίνει με τις σχετικές με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εγκυκλίου.

4. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την επίκληση με την απάντηση επί του σημειώματος διαπιστώσεων, ποσού 2.700,00 € που προήλθε από ανάληψη που έγινε στις 21.12.2011 από τον λογαριασμό της τράπεζας, το οποίο δεν διατέθηκε για κάλυψη άλλων αναγκών και δύναται σύμφωνα με την γνωστή εγκύκλιο «.....» ΔΕΑ Φ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 να επανακατατεθεί, επικαλούμενος τη με αριθμό 2769/29.5.18 απόφαση της ΔΕΔ.

5. Στην κάλυψη των πιστώσεων ο προσφεύγων (και η σύζυγός του) χρησιμοποιεί συνολικό ποσό από ενοίκια που εισπραχθήκαν με μετρητά ύψους 25.756,00 €.

6. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 28 ν 4172/13 (Κ.Φ.Ε), ν 4174/13 (Κ.Φ.Δ) της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5/2013 και των ΠΟΛ. 1270/13 και 1050/14 σχετιζομένων με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ιδιαίτερα αυτών που αναφέρονται

στην τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά. Εσφαλμένα η ελεγκτική υπηρεσία δεν απεδέχθη με το υπ' αριθμ./10-9-18 υπόμνημά την μείωση των συνολικών ποσών που κατατέθηκαν σε χρηματοπιστωτικούς λογ/μούς, στο ύψος που αναλογεί (35% για τον υπόχρεο, 65% για τη σύζυγο) του ως άνω ποσού των 2.700,00 €. Επίσης, εσφαλμένα η ελεγκτική υπηρεσία δεν αποδέχθηκε την μείωση των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων με την αναλογία των ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας κατά την περίοδο 30.11.2011 έως 31.12.11 ποσού 5.040,00 € δεδομένου ότι πρόκειται για εισπραχθείσες αμοιβές για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι προβλεπόμενες ΑΠΥ, έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της χρήσης 2011, όπως έχει διαπιστώσει ήδη ο έλεγχος και δεν έχει γίνει καμία κατάθεση από 01.12 έως 31.12.2011. Σημειωτέον δε ότι ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί το εν λόγω ποσό ως δυνάμενο να καλύψει ισόποση κατάθεση κατά τον προσδιορισμό της προσαύξησης περιουσίας και θα πρέπει προφανώς και εδώ να γίνει δεκτό. Έτσι, το σύνολο της μείωσης των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων (Β1) θα πρέπει να αυξηθεί κατά το αναλογούν σε μένα ποσό, (5.040X35%) ήτοι, 37.480,00 € + 1.764,00 = 39.244,00 €.

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

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

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

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.
2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι

ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

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

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

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

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

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

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017:** «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξεσης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της

φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα

οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]»

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑ Φ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-

κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014: «..... Άρθρο 2 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. 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 φορολογούμενους/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 φορολογούμενους 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.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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 12

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013: «.....3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method) Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογούμενου αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές.

Συγκεκριμένα:

1. Προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, στις περιπτώσεις που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών. Περιλαμβάνονται οι πιστωτικές κινήσεις σε λογαριασμό/ούς που αφορούν καθαρές καταθέσεις και έμμεσες καταθετικές πράξεις (Προσωρινές καταθέσεις προς εξόφληση υποχρεώσεων, όπως δάνεια κ.λπ. πράξεις). Στις περιπτώσεις όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα λογαριασμών, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης. Επισημαίνεται ότι η τεχνική παράγει ανεπαρκή/ελλιπή/μη ασφαλή αποτελέσματα στις περιπτώσεις μη ανοίγματος λογαριασμών. Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η διαφορά υπολοίπου τέλους-αρχής, η τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά δεν αναγράφεται επί του εντύπου.
2. Αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά στους πιο πάνω λογαριασμούς που αφορούν:
 - 2.1. Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα.
 - 2.2. Ποσά από εκταμίευση δανείων.
 - 2.3. Συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών.
 - 2.4. Συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.
3. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται:
 - 3.1. Δαπάνες επιχειρηματικές/επαγγελματικές (εξοφληθείσες με μετρητά).
 - 3.2. Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας (εξοφληθείσες με μετρητά).
 - 3.3. Αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών (εξοφληθείσες με μετρητά).
 - 3.4. Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (εξοφληθείσες με μετρητά).
 - 3.5. Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (εξοφληθέντες με μετρητά).
 - 3.6. Αποπληρωμή / μείωση χρεών με μετρητά

3.7. Αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου. Η μείωση διαθεσίμων μετρητών τίθεται με αρνητικό πρόσημο, (παράδειγμα: 31/12/2003 μετρητά 15.000 ευρώ. 31/12/2004 διαθέσιμα μετρητά 12.000 ευρώ. Στην χρήση 2004 θα καταχωρηθεί το ποσό -3.000 ευρώ).

3.8. Λοιπές καταβολές σε μετρητά.

Συμπεριλαμβάνονται περιπτώσεις μείωσης των λογαριασμών πληρωτέων που εξοφλούνται με μετρητά.

Παρατήρηση: Τα επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία αφορούν μόνο περίπτωση ατομικής επιχείρησης.

4. Το νέο Υπόλοιπο των καθαρών Τραπεζικών καταθέσεων μειώνεται με τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς και με την αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Αυξάνεται με την μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων, και με την αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών ή μειώνεται με την μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών.

.....

Παρατήρηση 1.

Αν ένα έσοδο έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα χωρίς να έχει εισπραχτεί μέχρι τις 31/12/20XX τότε οι τραπεζικές καταθέσεις στην συγκεκριμένη χρήση θα είναι μειωμένες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό αυτό. Έστω ότι την επομένη χρήση το ποσό αυτό εισπραχτεί τότε οι τραπεζικές καταθέσεις θα είναι μεγαλύτερες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό αυτό.

Παρατήρηση 2.

Αν ένα έσοδο έχει ταμιακά εισπραχτεί μέχρι τις 31/12/20XX αλλά δεν έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα τότε οι τραπεζικές καταθέσεις στην συγκεκριμένη χρήση θα είναι αυξημένες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό αυτό. Έστω ότι την επομένη χρήση το ποσό αυτό τιμολογηθεί τότε τα ακαθάριστα έσοδα θα είναι μεγαλύτερα κατά το ποσό αυτό, ενώ οι τραπεζικές καταθέσεις θα είναι μικρότερες.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε

παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2524/1997: «**2.ε)** Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ζ) διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.,

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

η) ¹³ Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2018: «....Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017). Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. ...»

Επειδή με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή

αθροιστικά: ...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994: «1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή

βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος, 2. Από το Ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου..»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 2238/1994: «1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως. 2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου. 3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται: α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις. β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία. γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. 4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου.

Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 'Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο', όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 2238/1994 «1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο

προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 22 της ΠΟΛ. 1091/2010: «Εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσίας όλων των επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από **1.1.2011**).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

.....

Παράδειγμα 6^ο

Οδοντίατρος αναλαμβάνει την απονεύρωση δύο δοντιών σε ασθενή του. Ο πελάτης πραγματοποιεί τρεις επισκέψεις και στην τελευταία επίσκεψη ολοκληρώνεται η απονεύρωση άρα και οι προσφερόμενες υπηρεσίες. Η Α.Π.Υ. εκδίδεται στη τελευταία (τρίτη) επίσκεψη. Εάν η τελευταία αυτή επίσκεψη είναι στο επόμενο έτος (διαχειριστική περίοδος) η Α.Π.Υ. θα εκδοθεί τότε, δεδομένου ότι στις 31 Δεκεμβρίου δεν έχει ολοκληρωθεί η προσφερόμενη υπηρεσία αλλά ούτε και μέρος αυτής.»

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 επιεικέστερη 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.

[...]

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

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α 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.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

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

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με την από 18.9.18 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κατά την υπό κρίση χρήση σε παλαιότερο έλεγχο του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει σε αυτοτελή παράβαση (κωδ. 851) μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 ενός ασθενή, ο οποίος βρισκόταν την ώρα της εισόδου του συνεργείου ελέγχου στον χώρο εξέτασης του οδοντιατρείου, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 800,00 €. Επιπλέον, από τον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ «..... 1) Καταλογίσθηκε μία Αυτοτελής Παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ανάλογο της κατηγορίας των βιβλίων για μη έκδοση εννέα (9) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ) για παρεχόμενες υπηρεσίες απροσδιόριστης αξίας 2) Καταλογίσθηκε μία Γενική Παράβαση για μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 ενός πελάτη για τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 περ.ια΄ του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παρ.11 του άρθρου 64 του Ν.2065/92, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ.5ια, 17 παρ.10ι και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992. Επειδή ο παρών έλεγχος διαπίστωσε μέσα στην ίδια χρήση την διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης θα επιβάλλει το διπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου που καταλογίστηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Για όλες τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις ή παραλείψεις του Κ.Β.Σ., συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και καταλογίστηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.»

Συγκεκριμένα, από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Π.Υ. για την εξέταση δύο ασθενών που είχαν καταχωριστεί στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 (..... στις 13-8-12 και στις 31-08-2012) για είδος υπηρεσίας εξέταση. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003, είχαν καταχωριστεί επτά (7) περιπτώσεις ασθενών στη χρήση 2012 και συγκεκριμένα οι: (09-07-12), (12-07-12), (31-08-12), (03-08-12), (05-08-12), (05-08-12) και (05-09-12) για τους οποίους αναγραφόταν ότι συνεχίστηκε η παροχή υπηρεσίας και εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2013 και 2014, τα οποία ήταν: ΑΠΥ (01-02-2013) για είδος υπηρεσίας προσθετική και αξία συναλλαγής 900,00 €, ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας ενδοδοντία και αξία συναλλαγής 80,00 €, ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 30,00 €, ΑΠΥ (19-04-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 30,00 €, ΑΠΥ (26-07-2013) για είδος υπηρεσίας εξέταση και αξία συναλλαγής 800,00 €, ΑΠΥ (23-05-2014) για είδος υπηρεσίας ενδοδοντία και αξία συναλλαγής 20,00 €, ΑΠΥ (23-05-2014) για είδος υπηρεσίας έμφραξη και αξία συναλλαγής 60,00 €.

Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει Α.Π.Υ. στους ανωτέρω ασθενείς το αργότερο μέχρι της 31/12/2012 για το μέρος της υπηρεσίας που παρασχέθηκε εντός της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Το γεγονός δε ότι παρασχέθηκε υπηρεσία το έτος 2012 αποδεικνύεται σαφώς από την καταχώρηση εξέτασης ασθενή στο Βιβλίο Ασθενών.

Τέλος ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 δεν καταχωρήθηκε ένας πελάτης (.....) για τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο (ΑΠΥ/06-09-2012 αξία συναλλαγής 50,00€).

Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, οι ανωτέρω παραλείψεις και παρατυπίες, οι οποίες προέκυψαν από τον παρόντα έλεγχο σε συνδυασμό με τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, είναι σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (37.480,00 €), μεγάλης έκτασης ώστε να καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε, για τη χρήση 2012, τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2238/94.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η διαπιστωθείσα με τον υπό κρίση έλεγχο παράβαση μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών ενός πελάτη για τον οποίο έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο αποτελεί γενική παράβαση, δεν αποτελεί υποτροπή δεδομένου ότι η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ παράβαση ήταν η αυτοτελής παράβαση (κωδ. 851) μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 ενός ασθενή, ο οποίος βρισκόταν την ώρα της εισόδου του συνεργείου ελέγχου στον χώρο εξέτασης του οδοντιατρείου, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 800,00€.

Επειδή σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης για τις επτά ως άνω περιπτώσεις ασθενών που ήταν καταχωρισμένοι στο βιβλίο ασθενών χωρίς να έχει εκδοθεί ΑΠΥ εντός του 2012, αλλά μεταγενέστερα στις χρήσεις 2013 και 2014. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Όμως, δεν αποδεικνύεται από τον παρόντα έλεγχο ότι η παροχή των υπό κρίση υπηρεσιών ή μέρους αυτών ολοκληρώθηκε εντός της χρήσης 2012 ώστε να στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα υπό κρίση παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε δύο (2) Α.Π.Υ. για την εξέταση δύο ασθενών που είχαν καταχωριστεί στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών Π.Θ./04-02-2003 (..... στις 13-8-12 και στις 31-08-2012) για είδος υπηρεσίας εξέταση. Ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της παρασχέθηκαν υπηρεσίες με προγραμματισμό να συνεχιστούν και να ολοκληρωθούν σε επόμενες επισκέψεις αλλά αυτή δεν προσήλθε και δεν εισπράχθηκε ποτέ αμοιβή για τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες, και ότι πρόκειται για απλή παράλειψη μη αναγραφής στη στήλη των

παρατηρήσεων του λόγου μη έκδοσης, και όχι για ουσιαστική παράβαση, για την οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Για τη δεύτερη περίπτωση που αφορούσε την ασθενή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εκδόθηκε η αρ./2012 ΑΠΥ ποσού 50,00 € που αναγράφεται στο βιβλίο ασθενών πλην όμως από λάθος είχε εκδοθεί στο όνομα αντί της Οι ανωτέρω ισχυρισμοί κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή με την αρ./18.9.18 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ επιβλήθηκε, μεταξύ άλλων πρόστιμο ύψους 500,00 € λόγω μη έκδοσης εννέα (9) ΑΠΥ. Σύμφωνα με την από 18.9.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 €, ανεξαρτήτως του πλήθους ή της αξίας των στοιχείων που δεν εκδόθηκαν βάσει της ΠΟΛ. 1026/2018. Όμως, όπως αναφέρεται στην ως άνω ΠΟΛ. το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ή την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.) οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά. Οι υπό κρίση παραβάσεις αφορούν τη χρήση 2012 και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2013 και για την παράβαση της μη έκδοσης των ανωτέρω δύο (2) ΑΠΥ για τις περιπτώσεις της και της προβλέπεται πρόστιμο $800,00 \text{ €} \times 2 \times 1/3 = 533,33 \text{ €}$.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) 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. 2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της

ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (ώρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. **ad hoc** ΔΕφαθ 3762/2015).

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011). Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και

υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 ν. 2717/1999: «6. Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφαση του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη *συνολική έκβαση* της δίκης». Ως εκ τούτου, κατ’ ορθή εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το *συνολικό* πρόστιμο της με αρ. 583/18.9.18 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ θα προσδιορισθεί από την παρούσα απόφαση.

Επειδή σύμφωνα με την περ. ζ’ της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, και εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε καταχωρίσει τις εννέα ανωτέρω περιπτώσεις ασθενών στο βιβλίο ασθενών και για επτά από αυτές είχε εκδοθεί ΑΠΥ στις χρήσεις 2013 και 2014.

Επειδή, όπως αναφέρεται και τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, η καταλογισθείσα παράβαση της μη καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία δεν επιφέρει συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 544/2018). Εν προκειμένω, δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι τόσο η παράβαση της μη έκδοσης των ανωτέρω δύο (2) ΑΠΥ στις περιπτώσεις της και της, όσο και συνολικά οι παραβάσεις ΚΒΣ που καταλογίστηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο, ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο στις 16.3.18 τα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ της υπό κρίση χρήσης, που τους είχαν ζητηθεί με το αρ./12.2.18 αιτήματα παροχής πληροφοριών, και συνεπώς ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του όλα τα απαραίτητα δεδομένα και συνεπώς και τη δυνατότητα να προβεί σε προσδιορισμό του ύψους της πραγματικής φορολογητέας ύλης. Σύμφωνα, δε, με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, στον έλεγχο τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, επαλήθευσης ακαθαρίστων εσόδων, ορθής καταχώρησης εσόδων και έκδοσης εσόδων, στον έλεγχο δαπανών και επαλήθευσης ύψους και ορθής καταχώρησης αγορών στα βιβλία, στον έλεγχο μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία, και στον έλεγχο προσδιορισμού καθαρών κερδών δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλήψεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος, εφόσον το έκρινε απαραίτητο, είχε τη δυνατότητα να προβεί σε μεταφορά φορολογητέας ύλης σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 2238/1994.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για την υπό κρίση χρήση 2012, είναι ανατιολόγητος ο προσδιορισμός του εισοδήματος εξωλογιστικά. Σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση, τα εισοδήματα του προσφεύγοντος από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του οδοντιάτρου (Δ' πηγής) ανήλθαν στο ύψος των 12.319,16 € (κωδ. 401).

Επειδή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. Για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας δε λαμβάνεται υπόψη η δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα των υπό κρίση ετών, βάσει προσεγγιστικής μεθόδου, αλλά λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, οι τραπεζικές κινήσεις, ο συγκεκριμένος και τεκμηριωμένος τρόπος προέλευσης, ροής και κίνησης του χρηματικού ποσού της κάθε επιμέρους πίστωσης. Οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εν προκειμένω, στον κωδικό 535 του υπόχρεου και της συζύγου του δηλώθηκαν επαγγελματικές δαπάνες ύψους 22.087,92 € και 28.953,30 €, ήτοι σύνολο 51.041,22 €. Από το σύνολο των επαγγελματικών δαπανών που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και τα προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον τρόπο εξόφλησης αυτών (μετρητοίς, επί πιστώσει) δαπάνες ύψους 45.882,09 € αφαιρέθηκαν από το σύνολο των αμοιβών βάσει των εκδοθέντων ΑΠΥ για την κάλυψη των αντίστοιχων πιστώσεων. Ο έλεγχος θεωρεί ότι οι επαγγελματικές δαπάνες κάθε μηνός καλύπτονται από τις εισπραχθείσες αμοιβές εντός του ίδιου μήνα και ότι το απομένον ποσό τεκμαίρεται ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. Όμως, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται ο επιμερισμός των δαπανών ανά μήνα. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον κατά τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, ο έλεγχος προβεί στην αφαίρεση των δαπανών, η πραγματοποίηση των δαπανών αυτών πρέπει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, να εξεταστεί σε πραγματική βάση και όχι σε μηνιαία βάση. Ως εκ τούτου, ανατιολόγητα ο έλεγχος προέβη στον επιμερισμό των δαπανών ανά μήνα και ανατιολόγητα θεωρεί ότι οι επαγγελματικές δαπάνες κάθε μηνός καλύπτονται από τις εισπραχθείσες αμοιβές εντός του ίδιου μήνα και ότι το απομένον ποσό τεκμαίρεται ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, τόσο με την παρούσα προσφυγή όσο και με τα υποβληθέντα με αρ./10.9.18 και/10.9.18 υπομνήματα σε ανταπόκριση στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προσφεύγων επικαλείται ποσό 2.700,00 € που προήλθε από ανάληψη που έγινε στις 21.12.2011 από τον λογαριασμό της τράπεζας, το οποίο δεν διατέθηκε για κάλυψη άλλων αναγκών και δύναται σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΑ Φ Α 1144110 ΕΞ

2015/5.11.15 να επανακατατεθεί, το οποίο ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, χωρίς να το αιτιολογήσει. Με την παρούσα προσφυγή προσκομίστηκε η κίνηση του κοινού λογαριασμού του προσφεύγοντος και της συζύγου του στην από 1.12.2011 έως 31.12.2011 στην οποία εμφανίζεται μία ανάληψη ποσού 2.700,00 € στις 21.12.2011. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το από 1.11.2018 έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της παρούσας προσφυγής, για το υπό κρίση ποσό, προβάλλεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί συνυπολογισμού του ανωτέρω ποσού στον υπό κρίση διορθωτικό προσδιορισμό του εισοδήματος είναι απορριπτέος δεδομένου ότι το ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα ανέρχεται στο ποσό των 945,00 € ($= 2.700,00 \text{ €} \times 35\%$) που είναι αμελητέο. Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι αναιτιολόγητα ο έλεγχος απέρριψε το εν λόγω ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος (και της συζύγου του) βάσει των με αρ. &/16.3.18 υπομνημάτων τους ότι στη χρήση 2012 εισέπραξαν μισθώματα συνολικού ποσού 25.756,00 € με καταβολή μετρητών. Στον υπολογισμό του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις συνυπολογίστηκε ποσό από εισπραξη ενοικίων με καταβολή μετρητών ύψους 23.848,00 €, ήτοι δεν συνυπολογίστηκαν ποσά από ενοίκια μηνός Δεκεμβρίου 2012 ύψους 1.848,00 €, καθώς και ποσό ύψους 60,00 € που προέκυψε από αναγραφή στη σελ. 54 της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, εκ παραδρομής, εσφαλμένου συνολικού ποσού μέρους ενοικίων Ιανουαρίου ύψους 810,00 €, αντί του ορθού 870,00 €, που όπως αναφέρεται στην ανάλυση αυτού αφορά τα ποσά ενοικίων 340,00 € και 530,00 € που αθροίζουν σε 870,00 € και όχι σε 810,00 € (σημειωτέον ότι σύμφωνα με την ανάλυση του ελέγχου τα ενοίκια μηνός Ιανουαρίου ήταν ποσών 340,00 €, 530,00 €, 1.108,60 €, 400,00 €). Τα λοιπά ποσά ενοικίων Ιανουαρίου 1.108,60 € & 400,00 € τα επικαλέστηκε ο προσφεύγων για την κάλυψη πιστώσεων μηνών Φεβρουαρίου και Ιουλίου 2012). Δεδομένου ότι ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι στη χρήση 2012 ο προσφεύγων (και η σύζυγός του) εισέπραξαν μισθώματα συνολικού ποσού 25.756,00 € με καταβολή μετρητών και ότι προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ότι τα ποσά που έγιναν δεκτά από τον έλεγχο για το μήνα Δεκεμβρίου 2012 ήταν ύψους 1.848,00 €, είναι δυνατή η επίκληση του εν λόγω ποσού για την κάλυψη των υπό κρίση πιστώσεων, στον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος, για τον υπολογισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, για την κάλυψη των πιστώσεων ποσού 7.500,00 € στις 24.1.12 και 2.000,00 € στις 25.1.12 ο προσφεύγων επικαλέστηκε ποσά συνολικού ύψους 9.960,00 € που έγινε δεκτό από τον έλεγχο (αφού αφαιρέθηκαν οι επαγγελματικές δαπάνες που σύμφωνα με τα ανωτέρω επιμερίστηκαν από τον έλεγχο για το μήνα Ιανουάριο). Στο εν λόγω ποσό των 9.960,00 περιλαμβάνονταν ποσό 4.480,00 € (2.460,00 € και 2.020,00 €) από μέρος του υπολοίπου των εκδοθεισών ΑΠΥ της περιόδου 28.11.11-31.12.11 συνολικού ύψους 5.040,00 € (έκθεση ελέγχου εισοδήματος σελ. 52-53). Δεν προκύπτει, δε, ότι επικαλέστηκε επιπλέον ποσό από τις ΑΠΥ της περιόδου 28.11.11-31.12.11 για την κάλυψη των λοιπών πιστώσεων της υπό κρίση χρήσης, ούτε δε προσκομίστηκαν στοιχεία προς τούτο. Με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται τον συνυπολογισμό του ως άνω ποσού στο σύνολο των ακαθαρίστων

εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητας στη φορολογική δήλωση κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση την έμμεση τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων σε μετρητά και δαπανών στην υπό κρίση χρήση. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/2013 αν ένα έσοδο έχει ταμειακά εισπραχτεί στο υπό κρίση ελεγχόμενο έτος αλλά δεν έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα τότε οι τραπεζικές καταθέσεις στην συγκεκριμένη χρήση θα είναι αυξημένες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό αυτό. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, πρέπει το εν λόγω ποσό των 4.480,00 €, δεδομένου ότι έχει γίνει ήδη δεκτό από τον έλεγχο για την κάλυψη των πιστώσεων στον υπολογισμό σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, να συνυπολογιστεί (αναλογικά στο ποσοστό που αφορά τον καθένα εκ των συζύγων, ήτοι 35% ή 1.568,00 € στον σύζυγο και 65% ή 2.912,00 € στη σύζυγο) στο συνολικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητας στη φορολογική δήλωση (ύψους 37.480,00 € στον υπόχρεο, 69.310,00 € στη σύζυγο).

Επειδή, στον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις υπολογίστηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 38.134,09 €, με αναλογία υπόχρεου 13.346,93 € και της συζύγου 24.787,16 €. Ο προσφεύγων και σύζυγός του επικαλούνται το διαχωρισμό σε ποσοστό 35% για τον σύζυγο και 65% για τη σύζυγο, το οποίο ο έλεγχος έχει κάνει αποδεκτό. Όμως, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναιτιολόγητα δαπάνες ύψους 45.882,09 € αφαιρέθηκαν από το σύνολο των αμοιβών βάσει των εκδοθέντων ΑΠΥ για την κάλυψη των αντίστοιχων πιστώσεων. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, στον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις δεν προκύπτει προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, σύμφωνα με την έμμεση τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων σε μετρητά και δαπανών, προσδιορίστηκε στον υπόχρεο διαφορά ύψους 5.923,95 € και 55.723,32 € στη σύζυγό του. Όμως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εσφαλμένα δε συνυπολογίστηκε το ως άνω ποσό από επανακατέθεση ύψους 2.700,00 €, ήτοι 945,00 € (=2.700,00 € X 35%) στον υπόχρεο και 1.755,00 € (=2.700,00 € X 65%) στη σύζυγο. Επιπλέον, εσφαλμένα δε συνυπολογίστηκε το ως άνω ποσό ύψους 4.480,00 €, που έχει γίνει ήδη δεκτό από τον έλεγχο για την κάλυψη των πιστώσεων στον υπολογισμό εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, αναλογικά σε ποσοστό 35% ή 1.568,00 € στον σύζυγο και 65% ή 2.912,00 € στη σύζυγο, στο συνολικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητας στη φορολογική δήλωση ύψους 37.480,00 €. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, στον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις έμμεση τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων σε μετρητά και δαπανών, προκύπτει διαφορά ύψους 3.410,95 € στον υπόχρεο και 51.056,32 € στη σύζυγο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω το Φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση ως κατωτέρω:

Χρήση 2012					
	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών με την	Φορολογητέο εισόδημα που ελήφθη υπόψη για τον προσδιορισμό	Διαφορά εισοδήματος με την παρούσα

		φορολογίας εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	παρούσα απόφαση	του φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	απόφαση
Ο Υπόχρεος	63.367,37 €	63.367,37 €	66.778,32 € (=63.367,37 € +3.410,95 €)	66.778,32 €	3.410,95 €
Η Σύζυγος	75.356,37 €	75.356,37 €	126.412,70 € (=75.356,37 € + 51.056,32 €)	126.412,70 €	51.056,32 €

Εισόδημα ανά πηγή:

Προέλευση εισοδήματος	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
A-B Από ακίνητα	32.600,67 €	31.935,67 €	32.600,67 €	31.935,67 €	32.600,67 €	31.935,67 €	0,00 €	0,00 €
Γ. Από κινητές αξίες	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	12.319,16 €	37.356,70 €	27.285,44 €	93.080,02 €	12.319,16 €	88.413,02	0,00 €	51.056,32 €
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	15.182,54 €	0,00 €	15.182,54 €	0,00 €	15.182,54 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	3.265,00 €	6.064,00 €	16.611,93 €	6.064,00 €	6.675,95 €	6.064,00 €	3.410,95 €	0,00 €
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Συνολικό Εισόδημα	63.367,37 €	75.356,37 €	91.680,58 €	131.079,69 €	66.778,32 €	126.412,69 €	3.410,95 €	51.056,32 €
Διαφορά προστιθ. Τεκμ.δαπάνης	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Άθροισμα	63.367,37 €	75.356,37 €	91.680,58 €	131.079,69 €	66.778,32 €	126.412,69 €	3.410,95 €	51.056,32 €
Εκπτώσεις δαπανών αρ. 8 ν. 2238/1994	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέο εισόδημα	63.367,37 €	75.356,37 €	91.680,58 €	131.079,69 €	66.778,32 €	126.412,69 €	3.410,95 €	51.056,32 €

Ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 για την ανωτέρω διαφορά φόρου εισοδήματος ως εξής:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (57 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	27.729,05 €	11.553,77 €	9.615,05 €	21.168,82 €	21.168,82 €

Η εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 διαμορφώνεται ως εξής:

	Εισόδημα βάσει ΔΕΔ		Εισφορά βάσει ΔΕΔ	
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
σύνολο εισοδημάτων	66.778,32	126.412,69		
προστ.διαφορά τεκμηρίων	0,00	0,00		
αυτοτ. Φορ. ποσά	168,92	129,64		
φόρος αυτοτ. Φορ. ποσών	18,77	14,41		
	66.966,01	126.556,74	2.008,98	5.062,27
		παρακρ.εισφορά	151,83	0,00
		Σύνολο	1.857,15	5.062,27
		Εισφορά	6.919,42	

Κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος εισοδήματος διαμορφώνεται ως εξής:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Εισόδημα υπόχρεου	63.367,37 €	91.680,58 €	66.778,32 €	3.410,95 €
Εισόδημα συζύγου	75.356,37 €	131.079,69 €	126.412,69 €	51.056,32 €
Φόρος χρεωστικό	14.954,78 €	50.123,37 €	38.062,32 €	23.107,54 €
Προκαταβολή φόρου	20.273,70 €	20.273,70 €	20.273,70 €	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων	1.314,72 €	1.314,72 €	1.314,72 €	0,00 €
Εισφορά ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου	262,94 €	262,94 €	262,94 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος τέλη χαρτοσήμου και εισφορά εκπροθέσμου	671,69 €	671,69 €	671,69 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο		32.217,95 €	21.168,82 €	21.168,82 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.019,83 €	7.853,17 €	6.919,42 €	2.899,59 €
Τέλος επιτηδεύματος	1.300,00 €	1.300,00 €	1.300,00 €	0,00 €
Σύνολο φόρων για καταβολή	42.797,66 €	114.017,54 €	89.973,61 €	47.175,95 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29.10.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- A. Τη μερική αποδοχή κατά το μέρος που αυτή αφορά την αρ./18.9.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου.
- B. Τη μερική αποδοχή κατά το μέρος που αυτή αφορά την αρ./18.9.18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

- Αρ./18.9.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήση 2012

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 800,00 € (=800,00 € Χ 2 Χ 1/3 + 800,00 € Χ 1 Χ 1/3)

- **Αρ./18.9.18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012**

Διαφορά φόρου	23.107,54 €
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο	21.168,82 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.899,59 €
Σύνολο για Καταβολή	47.175,95 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.