



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21- 5 -2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3

Αριθμός απόφασης: **1631**

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ.Της ΠΟΛ 1064/12-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) .

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4. Την από 21-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., **ΑΦΜ** ..... με αντικείμενο εργασιών

«.....» με έδρα τον δήμο ..... και κατάσταση επί της οδού ..... ,κατά **α)**της υπ' αρθ ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2012-31/12/2012 συνολικού ποσού 24.286,78 €, και **β)** της υπ' αριθ' ...../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 § 3 & 5 του Ν. 43337/2015 συνολικού ποσού ύψους 1.937,50 € της κ. Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 4,Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 της κ. Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωσή τους, στην από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7§3 και 5 του Ν.4337/2015

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21-01-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... ΑΦΜ ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος - ελεγχόμενου, που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προέκυψε, για την διαχειριστική χρήση 2012, διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού πρωτογενών καταθέσεων ύψους 75.114,34 € και του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος (αρχική δήλωση ) ύψους 69.290,00€, ήτοι διαφορά ποσού 5.824,34 €, και εισόδημα που αποκρύφτηκε και προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (.....) όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.43) στην από 21-12-2018 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Για την διαχειριστική χρήση 2012 (είχε υπαχθεί στις διατάξεις του 3296/2004 περί αυτοελέγχου) ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα(ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ΠΔ 186/1992 παρ.4 και των άρθρων 30 & 32 Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) καθώς διαπίστωσε διαφορές της φορολογητέας ύλης από μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας 7.750,00 € και μη εμφάνιση εσόδων στην ελεγχόμενη χρήση ως αναφέρεται (σελ.39 ) της έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.

Με την αριθμό ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχ. χρήσης 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ποσόν 12.021,28 € λόγω ανακρίβειας ποσόν 11.275,96 € και επί πλέον εισφορά αλληλεγγύης 989,54 €, ήτοι συνολικό ποσόν 24.286,78 €.

Με την υπ' αριθ. ....../...../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 § 3 & 5 του Ν.4337/2015, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.937,50 € .

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

Α) Κατ' αρθρ. 78 § 1 και 4 Συντάγματος το αντικείμενο του φόρου και η έκταση της φορολογικής ενοχής προσδιορίζονται αποκλειστικά με τυπικό νόμο. Κάθε πέραν του νόμου προσδιορισμός επί των άνω ζητημάτων είναι άκυρος ως αντισυνταγματικός.

Β) Νόμω αβάσιμο της προσβαλλόμενης πράξης – μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός – δεν απεδέχθη το ανέφικτο της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Γ) Παραβίαση αρθρ. 6 § 2 Ε.Σ.Δ.Α και 47 § 3 Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

## Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με την υπ' αριθ' **1895/2018 ΣτΕ** απόφαση η τέλεση της φοροδιαφυγής μπορεί να προκύπτει και από έμμεσες αποδείξεις, άλλως "τεκμήρια", όπως οι καταθέσεις σε ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου που δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία.. Όταν η φορολογική Διοίκηση θεωρεί ότι ορισμένη προσαύξηση της περιουσίας ελεύθερου επαγγελματία, συναγόμενη από τραπεζικούς λογαριασμούς του, συνιστά μη δηλωθέν εισόδημά του από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, το διοικητικό δικαστήριο δεν έχει την εξουσία, κατά τροποποίηση της πραγματικής βάσης της πράξης, να κρίνει ότι η περιουσιακή προσαύξηση αποτελεί εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας. Το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ότι δεν στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσίβλητη απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και συνεπώς μη νόμιμα της αποδόθηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της, διότι προκειμένου η φορολογική αρχή να συναγάγει από τραπεζικές καταθέσεις του ελεύθερου επαγγελματία την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματός του, φέρει το βάρος να διαπιστώσει τεκμηριωμένα ότι η πηγή ή αιτία των καταθέσεων ανάγεται στην επαγγελματική δραστηριότητά του.

Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος -ελεγχόμενου, που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προέκυψε, για την διαχειριστική χρήση 2012, διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού πρωτογενών καταθέσεων ύψους 75.114,34 € και του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος (αρχική δήλωση ) ύψους 69.290,00€, ήτοι διαφορά ποσού 5.824,34 €, και εισόδημα που αποκρύφτηκε και προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (.....) όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.43) στην από 21-12-2018 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

### **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 αυτά, 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 φορολογούμενου.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος.

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

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:**

1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,[.....]

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92**

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) .....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, δ)..... ε).....,στ)..... Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,ζ) .....η).....

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 οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι επί επιχειρήσεων των οποίων τα βιβλία και στοιχεία ελέγχονται ως ανακριβή και ανεπαρκή ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και του καθαρού κέρδους ενεργείται εξωλογιστικώς, εφόσον η ανεπάρκεια των βιβλίων και

στοιχείων καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό. Εξάλλου το διοικητικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου αμφισβητείται η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής δεν εμποδίζει μεν να κρίνει ότι οι διαπιστωμένες πλημμέλειες περί την τήρηση βιβλίων και στοιχείων έστω και αν αποτελούν παραβάσεις της οικείας νομοθεσίας δεν κλονίζουν την πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και δεν καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό υπό την έννοια ότι οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών δεν άγει κατά τον νόμο αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, στην περίπτωση όμως αυτή οφείλει να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση ως προς την διάταξη και την βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί τόσο σε ειδική κρίση και συνολική αξιολόγηση της επιπτώσεως τους στην δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει μεμονωμένα την κάθε μια από αυτές, όσο και σε ιδιαίτερη μνεία των λόγων, ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων (ΣΤΕ 1334/2012, 4236/2011, 1996/2011, πρβλ ΣΤΕ 1389/2011, 3064/2008, 1645-6/2005, 1056/2002) Ο λογιστικός δε προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων δεν αποκλείεται και αν ακόμα συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων εφόσον και στην περίπτωση αυτή κατά την σχετική ουσιαστική και αιτιολογημένη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου, παρά την παράλειψη αυτή, είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος (ΣΤΕ 3277/2010, 3692/1994 πρβλ. 4463/1991)

Επιπρόσθετα ως αιτιολογία για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών δεν αρκεί να επικαλείται ο έλεγχος ότι η διαπιστωθείσα ανακρίβεια είναι μεγαλύτερη των ορίων που αναφέρονται στην § 7 του Π.Δ. 186/92 γιατί τότε έχει εφαρμογή βάσει της § 8 το τελευταίο εδάφιο της § 4 σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος θα πρέπει να επικαλείται συγκεκριμένα ευρήματα του ελέγχου βάσει των οποίων κλονίζεται η αξιοπιστία των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και καθίστανται αδύνατες και όχι απλώς δύσκολες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

**Επειδή σύμφωνα** με το Άρθρο 32 Ν.2238/94 (Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο) ορίζονται τα εξής :

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α` και β` της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος 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 αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α` με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η` της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γγ) 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.

δδ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα` έως δδ` προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

**2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό(40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. - Αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 3 του ν. 3296/2004

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

**α)** Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων.

**β)** ..... Καταργήθηκε με το άρθρο 10, παρ. 6 του ν. 3296/2004

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) ..... Καταργήθηκε με το άρθρο 10, παρ. 6 του ν. 3296/2004

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

(Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.) - Προστέθηκε με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 3296/20004

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

«Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70,



εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζομένων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 Ν.3986/2011** επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα φυσικών προσώπων άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά την διαχειριστική περίοδο 2012 και δηλώνονται με την δήλωση του αντίστοιχου οικονομικού έτους 2013.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε..

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) € έως είκοσι χιλιάδες (20.000,00) €, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή μηδέν κόμμα ενά τοις εκατό (1 % επί ολόκληρου του ποσού).

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2018 :«Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.»

**Επειδή,** με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω, ότι η επιβολή του επίδικου φόρου συνιστά υπερβολικό βάρος για εκείνον, αφού η φοροδοτική του δυνατότητα έχει προ πολλού εξαντληθεί, και κλονίζει ριζικά την οικονομική του κατάσταση, οδηγώντας τον στην οικονομική καταστροφή, λαμβανομένου υπόψη ότι πολλά ακίνητά του είναι απρόσοδα, και οδηγώντας του ουσιαστικά στην απώλεια της ακίνητης περιουσίας του, αφού πολύ σύντομα θα αναγκαστεί να την εκποιήσει αντί πινακίου φακής, για να μπορέσει να ανταποκριθεί στις φορολογικές της υποχρεώσεις, κάτι που αντίκειται στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, προκειμένου να τεθεί ζήτημα αντίθεσης ενός φόρου επί της (κατοχής) περιουσίας, όπως ο ΕΝΦΙΑ, με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, με την έννοια ότι οδηγεί σε απαλλοτρίωση περιουσιακού στοιχείου του φορολογουμένου που υπάγεται στον εν λόγω φόρο, θα πρέπει ο φορολογούμενος και ήδη προσφεύγων να προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να επιχειρεί να αποδείξει με

συγκεκριμένα στοιχεία το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς ο εν λόγω φόρος, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση της ιδιοκτησίας του έστω και επί ενός μόνο εκ των υπαγομένων στο φόρο ακινήτων του, Μόνη η προβολή του ισχυρισμού ότι η επιβολή του επίδικου φόρου, κλονίζει ριζικά την οικονομική του κατάσταση, οδηγώντας τον ουσιαστικά στην απώλεια του εισοδήματός του, δεν αρκεί προς θεμελίωση της αντίθεσης του εν λόγω φόρου με την ως άνω διάταξη υπερνομοθετικής ισχύος και συνεπώς ένας τέτοιος ισχυρισμός είναι απορριπτός ως νόμω αβάσιμος. Εξάλλου, στο ίδιο πλαίσιο και για τους ίδιους λόγους απορριπτός ως νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, αφού κατά το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ το εισόδημα δεν επιτρέπεται να εξανεμίζεται υπό την απειλή φορολογικών βαρών που αποδυναμώνουν τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου του φόρου, παραβιάζοντας την αρχή της αναλογικότητας μεταξύ φορολογικού βάρους και φοροδοτικής διαθεσιμότητας, ο καταλογισθείς φόρος εισοδήματος φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος (η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύει την υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας και κατ' αποτέλεσμα της περιοσίας καθενός με σκοπό την επίτευξη αμιγώς δημοσιονομικών στόχων), αφού ο προσφεύγων δε συγκεκριμενοποιεί (με άλλα λόγια, δεν προβάλλει και δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς) το αν, ο καταλογισμός του φόρου εισοδήματος, ενόψει των τεθέντων δημοσιονομικών στόχων και των δεδομένων δημοσιονομικών αναγκών οδηγεί σε καταστροφή όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Επειδή,** ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά μεταξύ των συνολικών τραπεζικών καταθέσεων - πιστώσεων και των συνολικών δηλωθέντων εισοδημάτων, η οποία οφείλεται σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης προερχόμενης από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος ύψους 7.750,00 €

**Επειδή** το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προήλθε από την μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. αξίας 7.750,00 € είναι μεγάλης έκτασης ( σε ποσοστό 12,5 %) επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

**Επειδή,** ο προσφεύγων με την ημερομηνία κατάθεσης ...../2019 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν κατέθεσε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματική αιτία για την οποία είσπραξε τα εν λόγω ποσά από τα συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα , ούτε ότι τα ποσά αυτά φορολογούνται από άλλες διατάξεις η ότι απαλλάσσονται από τον φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτά να μην φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση

**Κατόπιν** των ανωτέρω , ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης κρίσης για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων πρέπει να απορριφθεί και κατά συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη περίοδο

κρίνονται ανακριβή και τα αποτελέσματά του προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 32 του Ν.2238/94, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου 2061 ενδικοφανούς προσφυγής, του ..... του ..... ΑΦΜ ..... και την επικύρωση :

**A)** της υπ. αρ ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος διαχ. χρήσης 2012 , και της εμπεριέχουσας στην ως άνω πράξη Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011 της ίδιας χρήσης 2012, συνολικό ποσόν εισφοράς 989,54 € και

**B)** της υπ. αρ ...../...../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 § 3 & 5 του Ν. 4337/2015 διαχ. χρήσης 2012 της κ. Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

### **Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών βάσει ΔΕΔ**

Καθαρά Κέρδη βάσει δήλωσης	7.230,37 €
Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου	49.477,04 €
Καθαρά Κέρδη βάσει ΔΕΔ	49.477,04€

### **Οριστική Φορολογική Υποχρέωση**

#### **1) Εισόδημα**

Διαφορά Κύριου Φόρου	12.021,28 €
Πρόστιμο 50%	6.010,64 €
Εισφορά Αλληλεγγύης Ν.3986/2011	989,54 €
Προσαύξηση 60 μήνες X 0,73%=43,80%	5265,32 €
Σύνολο Οφειλής	24.286,78 €

**2) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ.7 § 3 & § 5 Ν.4337/2015**

7.750,00 € X 25,00 % = 1.937,50 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.