



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1796

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

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

4. Την από 28-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2012	4.726,74€
2		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2013	5.542,68€
3		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2014	10.509,86€
4		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2015	13.829,75€
5		27-12-2018	28-12-2018	Ειδ. Εισφορά Αλληλεγγύης	2012	139,37€
6		27-12-2018	28-12-2018	Ειδ. Εισφορά Αλληλεγγύης	2013	220,00€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2013 & 2014 και φορολογικών ετών 2014 & 2015, αντίστοιχα και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικών ετών 2013 & 2014, της Προϊσταμένης του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27-12-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 2.438,98€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις επιεικέστερες διατάξεις του ν.4509/2018, ποσού 2.287,76€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 2.860,00€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις επιεικέστερες διατάξεις του ν.4509/2018, ποσού 2.682,68€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 7.206,76€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013, ποσού 3.303,10€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.564,50€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013, ποσού 4.265,25€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εισφορά ποσού 139,37€.

Με την με αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εισφορά ποσού 220,00€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ./.../...../2017 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 & 2014 και φορολογικών ετών 2014 & 2015, αντίστοιχα, προκειμένου να

διαπιστωθεί αν προκύπτουν διαφορές από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος και αφορούν καθαρές τραπεζικές καταθέσεις, που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματά της, σύμφωνα με το άρθρο 48 § 3 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) και 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) και του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167).
2. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων φορολογικών ετών 2014 & 2015.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του αρχικού ελέγχου και συγκεκριμένα:

1. Αποδείξεις εισπραξης μετρητών από πελάτες – οφειλέτες για το χρονικό διάστημα 5/9/2011 – 8/3/2012 συνολικού ποσού 86.475,00€, για την αιτιολόγηση της κατάθεσης μετρητών ποσού 5.500,00€ την 8/3/2012.
2. Αποδείξεις εισπραξης μετρητών από πελάτες – οφειλέτες για το χρονικό διάστημα 10/3/2012 – 13/8/2012 συνολικού ποσού 41.720,00€, για την αιτιολόγηση της κατάθεσης μετρητών ποσού 1.468,50€ την 22/8/2012.
3. Αποδείξεις εισπραξης μετρητών από πελάτες – οφειλέτες για το χρονικό διάστημα 23/1/2013 – 19/11/2013 συνολικού ποσού 108.633,00€, για την αιτιολόγηση της κατάθεσης μετρητών ποσού 4.200,00€ την 20/11/2013.
4. Βεβαιώσεις τραπεζών.
5. Εκθέσεις επιδόσεων και δικαστικές αποφάσεις για επισφαλείς απαιτήσεις έτους 2014.
6. Έκθεση επίδοσης, Δικαστική απόφαση, Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, Ληξιαρχική Πράξη Θανάτου, Πιστοποιητικό Εγγυτέρων Συγγενών και σχετικές βεβαιώσεις Υποθηκοφυλακείου για επισφαλείς απαιτήσεις έτους 2015.
7. Αίτηση πάγιας ρύθμισης -Πληρωμή 1^{ης} δόσης

Εν συνέχεια, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. την με αριθ./2019 πράξη αναπομπής, η οποία γνωστοποιήθηκε στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας για τα οικονομικά έτη 2013 & 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 & 2015, καθώς οι πιστώσεις, τις οποίες αρχικά ο έλεγχος με την από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είχε κρίνει ως αναπαιτούμενες, αιτιολογούνται πλήρως ως προς την πηγή προέλευσής τους και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Αναφορικά με τις προβλέψεις των επισφαλών απαιτήσεων, ο έλεγχος δεν απεδέχθη τα με αριθ. 5 και 6 ανωτέρω προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, ως νέα στοιχεία. Συνεπώς, δεν μεταβάλλεται η αρχικά προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2014 & 2015.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, για τα κρινόμενα έτη, τροποποιώντας τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2014 & 2015

Επειδή, σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» 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, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος ... θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό " ένα " τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς «επιχειρήσεις», μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 «Επισφαλείς απαιτήσεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει

πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

...

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπράξιμη ή

β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,

β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και

γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1056/2015 «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» αναφέρεται ότι: «2...σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης).

Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία επίσης τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Οι καταστάσεις αυτές θα ενημερώνονται κάθε φορά που λαμβάνει χώρα μεταβολή στο υπόλοιπο του επισφαλούς πελάτη και θα είναι διαθέσιμες στη

Φορολογική Διοίκηση, όταν αυτές ζητηθούν, συνοδευόμενες από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη λήψη των κατάλληλων ενεργειών και τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων.»

...

Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης.

3. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ειδικότερα για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση πελατών επιχείρησης των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και με τους οποίους υφίστανται πέραν της μίας συναλλαγής, οι προβλέψεις θα σχηματίζονται με διαφορετικά ποσοστά επί των οφειλομένων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάσει του χρόνου που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα. Σημειώνεται ότι για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31.12.2013.

...

13. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.). Με τις προγενέστερες αυτές διατάξεις οριζόταν ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίσθηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια, το πιο πάνω υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ 2015/21.10.2015 «Πρόσθετες διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1056/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό του υπόλοιπου του

λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994» αναφέρεται ότι:

«3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.).

4. Με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 26 του ν.4172/2013 περί φορολογικής μεταχείρισης των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος το νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, όπως αυτό εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια, το πιο πάνω υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.»

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του αρχικού ελέγχου και συγκεκριμένα:

1. Εκθέσεις επιδόσεων και δικαστικές αποφάσεις για επισφαλείς απαιτήσεις έτους 2014.
2. Έκθεση επίδοσης, Δικαστική απόφαση, Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, Ληξιαρχική Πράξη Θανάτου, Πιστοποιητικό Εγγυτέρων Συγγενών και σχετικές βεβαιώσεις Υποθηκοφυλακείου για επισφαλείς απαιτήσεις έτους 2015.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα, αναφορικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις φορολογικού έτους 2014, δεν προσκόμισε αναλυτικές καταστάσεις και φορολογικά παραστατικά, από τα οποία να προκύπτουν τα ανεξόφλητα ποσά άνευ Φ.Π.Α. αναλυτικά ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή καθώς επίσης και τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα, που να αποδεικνύουν τη λήψη των κατάλληλων ενεργειών εκ μέρους της προσφεύγουσας και τον τρόπο υπολογισμού των ανωτέρω προβλέψεων.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα, αναφορικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις φορολογικού έτους 2015, προσκόμισε την με αριθ./2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου για την έκδοση διαταγής πληρωμής για χρηματική απαίτηση ποσού 22.850,00€.

Εν αντιθέσει με τα όσα αναφέρονται στην παρ. 2 της ΠΟΛ.1056/2015, η ανωτέρω απόφαση δημοσιεύτηκε εντός του φορολογικού έτους 2016, ήτοι μετά τον σχηματισμό της από 30-11-2015

εγγραφής πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων ποσού 22.850,00€. Ως εκ τούτου, οι επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίστηκαν πριν την ανάληψη από την προσφεύγουσα των κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, τις προβλέψεις των επισφαλών απαιτήσεων των φορολογικών ετών 2014 & 2015 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 48 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΠΑΡ.4 ΤΟΥ Ν.4172/2013

- ΟΙΚ. ΕΤΗ 2013 & 2014

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: *«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 προέλευσης 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 την ΠΟΛ 1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: *«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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. ...

7. ...

8. Σε κάθε περίπτωση, 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, 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. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου

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.».

- ΦΟΡ. ΕΤΗ 2014 & 2015

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ισχύει ότι: «4. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

- ΟΙΚ. ΕΤΗ 2013 & 2014 ΚΑΙ ΦΟΡ. ΕΤΗ 2014 & 2015

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «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. ...

3. 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. ...».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. 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.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

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.

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

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 όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη

ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2013 & 2014 και φορολογικών ετών 2014 & 2015 και κατόπιν του με αριθ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και του με αριθ./2018 υπομνήματος της προσφεύγουσας, προέκυψαν ανά έτος οι κάτωθι πιστώσεις, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανατιολόγητες:

Οικονομικό έτος 2013

Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συν/γής	Αιτιολογία Συν/γής	Ποσό Συν/γης	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΧΟΜΕΝΗΣ/ 2018	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ - ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
043		08/03/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	5.500,00	Εισπράξεις από πελάτες	Αποδ. είσπραξης 4/1 - 8/3/2012 (.....) (Συνολικό ποσό: 8.495€)	Στο διάστημα 4/1 - 8/3/2012 υπάρχουν πιστώσεις οι οποίες υπερκαλύπτουν το ποσό των προσκομισθέντων αποδείξεων (17.000)
017		22/08/2012		1.468,50	Είσπραξη επιταγής από πελάτη	Καταθετήριο	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση μετρητών. Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης
		ΣΥΝΟΛΟ		6.968,50			

Σύνολο μη αιτιολογημένων πιστώσεων οικ. έτους 2013: 6.968,50€

Οικονομικό έτος 2014

Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συν/γής	Αιτιολογία Συν/γής	Ποσό Συν/γής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΧΟΜΕΝΗΣ/ 2018	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ - ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
017		20/11/2013		4.200,00	Είσπραξη από πελάτη έναντι οφειλής	Φωτ/φο βιβλιαρίου	Δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία η πηγή και η αιτία προέλευσης του ποσού.
017		25/11/2013		5.000,00	Είσπραξη από πελάτη έναντι οφειλής	Φωτ/φο βιβλιαρίου	Δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία η πηγή και η αιτία προέλευσης του ποσού.
011		02/12/2013		1.800,00	Είσπραξη από πελάτη έναντι οφειλής	Φωτ/φο βιβλιαρίου	Δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία η πηγή και η αιτία προέλευσης του ποσού.
		ΣΥΝΟΛΟ		11.000,00			

Σύνολο μη αιτιολογημένων πιστώσεων οικ. έτους 2014: 11.000,00€

Φορολογικό έτος 2014

Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συν/γής	Αιτιολογία Συν/γής	Ποσό Συν/γής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΧΟΜΕΝΗΣ/ 2018	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ - ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
017		13/11/2014		4.000,00	Είσπραξη από πελάτη έναντι οφειλής	Φωτ/φο βιβλιαρίου	Δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία η πηγή και η αιτία προέλευσης του ποσού.
017		01/12/2014		1.500,00	Είσπραξη από πελάτη έναντι οφειλής	Φωτ/φο βιβλιαρίου	Δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία η πηγή και η αιτία προέλευσης του ποσού.
		ΣΥΝΟΛΟ		5.500,00			

Σύνολο μη αιτιολογημένων πιστώσεων φορ. έτους 2014: 5.500,00€

Φορολογικό έτος 2015

Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συν/γής	Αιτιολογία Συν/γής	Ποσό Συν/γής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΧΟΜΕΝΗΣ 33915/11-12 2018	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
017		30/04/2015		3.000,00	Είσπραξη από πελάτη έναντι οφειλής	Φωτ/φο βιβλιαρίου	Δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία η πηγή και η αιτία προέλευσης του ποσού.
		ΣΥΝΟΛΟ		3.000,00			

Σύνολο μη αιτιολογημένων πιστώσεων φορ. έτους 2015: 3.000,00€

και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι στοιχεία:

1. Αποδείξεις εισπραξης μετρητών από πελάτες – οφειλέτες για το χρονικό διάστημα 5/9/2011 – 8/3/2012 συνολικού ποσού 86.475,00€, για την αιτιολόγηση της κατάθεσης μετρητών ποσού 5.500,00€ την 8/3/2012.
2. Αποδείξεις εισπραξης μετρητών από πελάτες – οφειλέτες για το χρονικό διάστημα 10/3/2012 – 13/8/2012 συνολικού ποσού 41.720,00€, για την αιτιολόγηση της κατάθεσης μετρητών ποσού 1.468,50€ την 22/8/2012.
3. Αποδείξεις εισπραξης μετρητών από πελάτες – οφειλέτες για το χρονικό διάστημα 23/1/2013 – 19/11/2013 συνολικού ποσού 108.633,00€, για την αιτιολόγηση της κατάθεσης μετρητών ποσού 4.200,00€ την 20/11/2013.
4. Βεβαιώσεις τραπεζών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας για τα οικονομικά έτη 2013 & 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 & 2015, καθώς οι πιστώσεις, οι οποίες αρχικά με την από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είχαν κριθεί ως ανατιολόγητες, αφορούσαν εισπράξεις μετρητών από πελάτες της προσφεύγουσας, των οποίων οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω πιστώσεις αιτιολογούνται, στο σύνολό τους, πλήρως ως προς την πηγή προέλευσής τους και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013 για τα ανωτέρω κρινόμενα έτη. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και 21 παρ.4 του ν.4172/2013 γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την μη έκπτωση εξόδων διανυκτέρευσης ποσού 674,10€ (σχετ. ΤΠΥ/ΔΑ..... με αιτιολογία

«.....»), από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/28-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, αντίστοιχα:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2012	4.726,74€
2		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2013	5.542,68€
3		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2014	10.509,86€
4		27-12-2018	28-12-2018	Εισόδημα	2015	13.829,75€
5		27-12-2018	28-12-2018	Ειδ. Εισφορά Αλληλεγγύης	2012	139,37€
6		27-12-2018	28-12-2018	Ειδ. Εισφορά Αλληλεγγύης	2013	220,00€

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2013

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2				Διαφορά 2-1
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
A-B. Από ακίνητα	1.230,76		1.230,76		1.230,76		0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	29.344,22		29.344,22		29.344,22		0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		6.968,50		0,00		0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							0,00
Συνολικό εισόδημα	30.574,98		37.543,48		30.574,98		0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	30.574,98		37.543,48		30.574,98		0,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
Άθροισμα	30.574,98		37.543,48		30.574,98		0,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8							

Φορολογητέο εισόδημα	30.574,98	37.543,48	30.574,98	0,00
----------------------	-----------	-----------	-----------	------

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	30.574,98	5.521,24	37.543,48	7.960,22	30.574,98	5.521,24	
	Μείωση φόρου		501,45		501,45		501,45	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		5.019,79		7.458,77		5.019,79	0,00
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα							0,00
	Μείωση φόρου							0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)							0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							0,00
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)	1.295,54	19,43	1.295,54	19,43	1.295,54	19,43	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			5.039,22		7.478,20		5.039,22	0,00
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
2.φορος που προκαταβλήθηκε								
2α.Το προηγούμενο οικονομικό έτος		2.002,24	2.002,24	2.002,24	2.002,24	2.002,24	2.002,24	0,00
Υπόλοιπο φόρου			3.036,98		5.475,96		3.036,98	0,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			2.771,57		2.771,57		2.771,57	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων								0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου								0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ν.2523/1997					27.573,94			0,00
10.Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του ν.4509/2017					1.219,49			0,00
13.Εισφορά αλληλεγγύης								0,00
11.Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (άρθ.53 & 17 αρθ.72 ν.4174/13)					1.068,27			0,00
12.Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης								0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			5.808,55		10.535,29		5.808,55	0,00
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών. Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			5.808,55		10.535,29		5.808,55	0,00

2. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2013

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, για την με ΑΦΜ βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	30.617,07€
--	------------

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	37.585,57€
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	6.968,50€
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	30.617,07€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάση της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	612,34	751,71	612,34	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	612,34	751,71	612,34	0,00

3. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2014

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2				
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά 2-1
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
A-B. Από ακίνητα	1.107,64		1.107,64		1.107,64		0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	19.289,14		19.289,14		19.289,14		0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		11.000,00		0,00		0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης			0,00		0,00		0,00
Συνολικό εισόδημα	20.396,78		31.396,78		20.396,78		0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	20.396,78		31.396,78		20.396,78		0,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							0,00
Άθροισμα	20.396,78		31.396,78		20.396,78		0,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	20.396,78		31.396,78		20.396,78		0,00

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	20.396,78	5.125,94	31.396,78	7.985,94	20.396,78	5.125,94	
	Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		5.125,94		7.985,94		5.125,94	0,00
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα							
	Μείωση φόρου							0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)							0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							0,00
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								0,00
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)	1.165,94	17,49	1.165,94	17,49	1.165,94	17,49	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			5.143,43		8.003,43		5.143,43	0,00
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
2.φορος που προκαταβλήθηκε								
2α.Το προηγούμενο οικονομικό έτος		2.771,57	2.771,57	2.771,57	2.771,57	2.771,57	2.771,57	0,00
Υπόλοιπο φόρου			2.371,86		5.231,86		2.371,86	0,00
ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος								0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων								0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου								0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ν.2523/1997					1.430,00			0,00
10.Πρόσθετος φόρος βάσει των διατάξεων του ν.4509/2017								0,00
13.Εισφορά αλληλεγγύης								0,00
11.Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (άρθ.53 & 17 αρθ.72 ν.4174/13)					1.252,68			0,00
12.Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης								0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			2.371,86		7.914,54		2.371,86	0,00
Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			2.371,86		7.914,54		2.371,86	0,00

4. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ (Αριθ. Πράξης/2018) Οικ. έτους 2014

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2014 για την επιβολή Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, για την με ΑΦΜ βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει δήλωσης	32.042,01€
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	43.042,01€
Μείον ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94 και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	11.000,00€
Φορολογητέα εισοδήματα επιβολής εισφοράς βάσει της παρούσας απόφασης	32.042,01€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, βάση της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	640,84	860,84	640,84	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	640,84	860,84	640,84	0,00

5. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Φορ. έτους 2014**Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος**

	1	2	2-1	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	57.978,19	72.496,93	72.496,93	14.518,74
Εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα (§4 αρθ. 21, ν.4172/2013)	0,00	5.500,00	0,00	0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο (ακίνητα)	1.455,12	1.455,12	1.455,12	0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο (τόκοι)	17.593,16	17.593,16	17.593,16	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	77.026,47	97.045,21	91.545,21	14.518,74
Πλέον: Διαφορά τεκμηρίων	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	77.026,47	97.045,21	91.545,21	14.518,74
Μείον: Αφαιρούμενα ποσά, δαπάνες κ.λ.π.	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	77.026,47	97.045,21	91.545,21	14.518,74

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

		1		2	2-1
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	77.026,47	97.045,21	91.545,21	14.518,74
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	12.963,97	19.570,16	17.755,16	4.791,19
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου μισθωμάτων ακινήτων		19,20	19,20	19,20	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3,84	3,84	3,84	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.303,10	1.197,80	1.197,80
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		2.310,79	2.911,36	2.746,36	435,57
Τέλος Επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	15.297,80	25.807,66	21.722,36	6.424,56
	για επιστροφή				

ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ					
ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	4.791,19				
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Ευνοϊκότερο πρόστιμο	1.197,80				1.197,80
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	37%				
Ποσοστό προστίμου	25%				
Πρόστιμο άρθρου 58	1.197,80				
Διαπίστωση πρόθεσης					
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	100%				
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ	4.791,19				
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

4. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Φορ. έτους 2015**Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος**

	1		2	2-1
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	69.857,48	92.707,48	92.707,48	22.850,00
Εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα (§4 αρθ. 21, ν.4172/2013)	0,00	3.000,00	0,00	0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο (ακίνητα)	1.543,44	1.543,44	1.543,44	0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο (τόκοι)	28,59	28,59	28,59	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	71.429,51	97.279,51	94.279,51	22.850,00
Πλέον: Διαφορά τεκμηρίων	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	71.429,51	97.279,51	94.279,51	22.850,00
Μείον: Αφαιρούμενα ποσά, δαπάνες κ.λ.π.	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	71.429,51	97.279,51	94.279,51	22.850,00

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

		1		2	2-1
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	71.429,51	97.279,51	94.279,51	22.850,00
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	9.270,81	17.801,31	16.811,31	7.540,50
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτ/μου μισθωμάτων ακινήτων		21,60	21,60	21,60	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		4,32	4,32	4,32	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			4.265,25	3.770,25	3.770,25
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		2.857,18	3.891,18	3.771,18	914,00
Τέλος Επιτηδεύματος					

Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	12.153,91	25.983,66	24.378,66	12.224,75
	για επιστροφή				

ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ					
ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	7.540,50				
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Ευνοϊκότερο πρόστιμο	3.770,25				3.770,25
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	81%				
Ποσοστό προστίμου	25%				
Πρόστιμο άρθρου 58	3.770,25				
Διαπίστωση πρόθεσης					
Ποσοστό προστίμου όρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	100%				
Πρόστιμο όρθρου 58 (προ	7.540,50				
Πρόστιμο όρθρου 54 ⁽⁴⁾					

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.