



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28.5.19
Αριθμός απόφασης: 1769

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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 **28.1.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, ΤΚ, κατά της με αρ. /18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καθώς και την από 28.12.18 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28.1.19** 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 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 καταλογίστηκε διαφορά φόρου πλέον πρόσθετου φόρου. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της 28.12.18 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση: «.....ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΙ ΤΟΥ
.....- ΤΟΥ
ΑΦΜ (του ελεγχόμενου)
..... (της ελεγχόμενης)

1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Κατά την υπό κρίση περίοδο η κύρια δραστηριότητα που άσκησε η ελεγχόμενη ήταν: ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ψυχιατρικής.

5. Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων.

α. Ελέγχθηκε η καταχώρηση των εσόδων στα βιβλία, από τις οικείες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) και επειδή διαπιστώθηκαν διαφορές, ο έλεγχος επεκτάθηκε σε όλο το ελεγχόμενο διάστημα. Από τον σχετικό έλεγχο διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

- i. Η ΑΠΥ/2014 αξίας 100,00 € καταχωρήθηκε στα βιβλία με αξία 35,00 €
- ii. Η ΑΠΥ/2014 αξίας 100,00 € και η ΑΠΥ/2014 αξίας 100,00 € καταχωρήθηκαν συγκεντρωτικά στα βιβλία με συνολική αξία 100,00 €.
- iii. Κατά τη χρήση 2014 οι ΑΠΥ που εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία.

	Αξία
ΑΠΥ-- 2014	100,00
ΑΠΥ-- 2014	20,00
ΑΠΥ-- 2014	100,00
ΑΠΥ-- 2014	100,00
ΑΠΥ-- 2014	100,00
ΑΠΥ-- 2014	100,00
ΑΠΥ-- 2014	100,00
ΑΠΥ-- 2014	100,00

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θα αυξήσει τις ακαθάριστες αμοιβές του έτους 2014, κατά την αξία των ανωτέρω διαφορών, ήτοι κατά του ποσού των 885,00 €.

6.1.3 Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

.....β. Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλλε η ελεγχόμενη, με τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων των αντισυμβαλλομένων διαπιστώθηκε ότι, για τη χρήση 2012, ο πελάτης
....., με ΑΦΜ: έχει δηλώσει 2 φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 750,00 €, ενώ η ελεγχόμενη στην ίδια χρήση έχει εκδώσει 1 φορολογικό στοιχείο (ΑΠΥ/-2012) με αξία 375,00 €. Η ελεγχόμενη σε καμία φάση του ελέγχου δεν αιτιολόγησε αυτή τη διαφορά και ως εκ τούτου ο έλεγχος αυξάνει τις ακαθάριστες αμοιβές της ελεγχόμενης για το έτος 2012 κατά τη διαφορά, ήτοι $750,00 - 375,00 = 375,00$ €.

Καθορισμός του πραγματικού δικαιούχου των τραπεζικών λογαριασμών

Μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων οι ελεγχόμενοι δε είχαν διατυπώσει κανένα ισχυρισμό για τον πραγματικό δικαιούχο των κοινών λογαριασμών. Ελλείψη άλλων στοιχείων, ο έλεγχος θεώρησε ότι δικαιούχοι των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών είναι, κατά την ίδια αναλογία, όλα τα πρόσωπα που εμφανίζονται ως συνδικαιούχοι, στα στοιχεία που απέστειλαν οι τράπεζες. Τούτο σημαίνει ότι από τη συνολική αξία των πρωτογενών καταθέσεων των κοινών λογαριασμών καταλογίστηκε στους ελεγχόμενους, ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, το ποσοστό που τους αναλογεί, βάσει του ανά περίπτωση πλήθους των συνδικαιούχων.

Στο με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημα που υπέβαλε η ελεγχόμενη υποστηρίζει ότι ο υπ' αρ./2018 λογαριασμός, ο οποίος έχει ως συνδικαιούχους, εκτός από την ίδια, την μητέρα της και την αδελφή της, ανήκει αποκλειστικά στη μητέρα της, λόγω του ότι στο λογαριασμό αυτό κατατίθενται μισθώματα που αφορούν αποκλειστικά εκείνη. Από το σχετικό έλεγχο διαπιστώθηκε η ορθότητα του ισχυρισμού, καθώς και ότι τα μισθώματα αυτά αποτελούν ένα σημαντικό μέρος των συνολικών πιστώσεων του λογαριασμού. Παράλληλα ο λογαριασμός αυτός δεν σχετίζεται με τους λοιπούς ελεγχόμενους λογαριασμούς, με την έννοια ότι δεν υπάρχουν μεταφορές από ή προς αυτόν τον λογαριασμό και τους υπόλοιπους, πράγμα που αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι ο εν λόγω λογαριασμός είναι ξένος. Ύστερα από τα ανωτέρω ο έλεγχος κάνει δεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης και εξαιρεί τις κινήσεις αυτού του λογαριασμού από τις πρωτογενείς καταθέσεις.

Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας

Ύστερα από την επεξεργασία των δεδομένων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, κατέληξε σε ένα σύνολο πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν προσδιορίστηκε η πηγή προέλευσής τους και οι οποίες κοινοποιήθηκαν στους ελεγχόμενους με τα με αρ. πρωτ./2018 και/2018 αιτήματα παροχής πληροφοριών. Οι πρωτογενείς καταθέσεις αυτές, για λόγους οικονομίας χώρου, παρουσιάζονται ενιαία με τους ισχυρισμούς των ελεγχόμενων όπως διατυπώθηκαν στα υπομνήματά τους και την κρίση του ελέγχου επί αυτών, στο κεφάλαιο 8. Στο σημείο αυτό παρουσιάζεται μόνο το αποτέλεσμα της σχετικής διαδικασίας. Συγκεκριμένα ο πίνακας που ακολουθεί εμφανίζει το κατ' έτος ύψος των πρωτογενών καταθέσεων, που κοινοποιήθηκε στους ελεγχόμενους με το Σημείωμα Διαπιστώσεων (βλ κεφάλαιο 8).

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΤΩΝ 2012 – 2014		
Χρήση	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων του ελεγχόμενου	Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων της ελεγχόμενης
2012	46.485,50	38.464,47
2013	35.032,29	21.085,07
2014	8.425,00	19.675,00

Από τις δηλώσεις Ε9 των ετών 2014 και 2015 φαίνεται ότι το έτος 2014 οι ελεγχόμενοι πραγματοποίησαν δαπάνες ανέγερσης για δύο οικίες επιφάνειας κυρίων χώρων 98,04 τ.μ. και 97,76 τ.μ. αντίστοιχα και βοηθητικών 13,62 τ.μ. και 19,25 τ.μ. αντίστοιχα, για μία επαγγελματική στέγη επιφάνειας 60,00 τ.μ., αλλά και για μία αποθήκη επιφάνειας 68,09 τ.μ., στο δήμο στη Μέχρι τη σύνταξη της παρούσας δεν έχουν γνωστοποιηθεί στον έλεγχο πληροφορίες σχετικά με τις δαπάνες αυτές (τιμολόγια, συμφωνητικά ή οτιδήποτε άλλο). Ελλείψη άλλων στοιχείων, ο έλεγχος θεωρεί ότι η αξία των δαπανών αυτών ισούται με την αντικειμενική αξία των (ημιτελών) ακινήτων, όπως αυτή απεικονίζεται στη δήλωση Ε9 του έτους 2015, ήτοι 30.268,83 € για τον ελεγχόμενο και το ποσό των 21.991,98 € για την ελεγχόμενη. Περαιτέρω, αφού δεν υποδείχθηκε ο τρόπος χρηματοδότησης των δαπανών αυτών, ο έλεγχος θεωρεί ότι χρηματοδοτήθηκαν εκτός του τραπεζικού συστήματος. Ως εκ τούτου στις

πρωτογενείς καταθέσεις της χρήσης 2014 θα προστεθεί το ποσό των 30.268,83 € για τον ελεγχόμενο και το ποσό των 21.991,98 € για την ελεγχόμενη.

Για να προσδιοριστεί το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, θα πρέπει από τις πρωτογενείς καταθέσεις να αφαιρεθούν τα δηλωθέντα εισοδήματα, εάν αυτά δεν έχουν εντοπιστεί και εξαιρεθεί κατά τη μέχρι τώρα ελεγκτική διαδικασία. Ύστερα από τα ανωτέρω, το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας των ελεγχόμενων προσδιορίζεται ως εξής:

7.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΑΡΘΡΑ 15 – 19 Ν. 2238/94 ΚΑΙ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (ΑΡΘΡΑ 30 – 34 Ν. 4172/13)

7.2.1 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (άρθρα 16 του ν. 2238/94 και 31 του ν. 4172/13)

Κατά τα κρινόμενα έτη, ο ελεγχόμενος δηλώνει ως κύρια κατοικία, ένα ακίνητο στην επί της οδού, επιφάνειας, κύριων χώρων 649,00 τ.μ. Το ακίνητο αυτό ανήκει στην αλλοδαπή εταιρεία, με ΑΦΜ:, με κύρια δραστηριότητα την αγοραπωλησία ακινήτων, η οποία δεν εμφανίζει έσοδα από το έτος 2011 μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης. Η δηλωθείσα έδρα της εταιρείας είναι στο Μοσχάτο στην οδό Πατρόκλου αρ. 14, ενώ το εν λόγω ακίνητο δηλώνει ότι το χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της ως αποθηκευτικό χώρο. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013, ο σύζυγος της ελεγχόμενης δηλώνει στον πίνακα με το σχετικό τεκμήριο το ακίνητο αυτό για το σύνολο των τετραγωνικών (649 τ.μ.). Τα επόμενα έτη όμως δηλώνει λιγότερα τετραγωνικά και συγκεκριμένα 325 τ.μ.

Από το ανωτέρω και ειδικότερα από το γεγονός ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν μεταβλήθηκε η κατάσταση της αλλοδαπής εταιρείας (μηδενική δραστηριότητα), ο έλεγχος θεωρεί ότι το τεκμήριο για το σύνολο του ακινήτου βαρύνει τον σύζυγο της ελεγχόμενης.

Η διαφορά στο τεκμήριο κύριας κατοικίας από την ανωτέρω ανακρίβεια είναι η εξής:

Χρήση	Τεκμήριο πρώτης κατοικίας βάσει δήλωσης	Τεκμήριο πρώτης κατοικίας βάσει ελέγχου	Διαφορά τεκμηρίου
2013	53.520,00 €	208.080,00 €	154.560,00 €
2014	53.520,00 €	208.080,00 €	154.560,00 €

Περαιτέρω, ο σύζυγος της ελεγχόμενης είναι κάτοχος μονοκατοικίας στη, στην κοινότητα, επιφάνειας, κύριων χώρων 198,00 τ.μ. και βοηθητικών 49,00 τ.μ. Το ακίνητο αυτό δεν δηλώθηκε σε καμία ελεγχόμενη χρήση στον πίνακα με τα τεκμήρια και ως εκ τούτου ο έλεγχος θα καταλογίσει το σχετικό τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας που αναλογεί.

Το έτος 2014 η ελεγχόμενη από κοινού με το σύζυγό της είναι κάτοχος δύο ακινήτων στη, στην κοινότητα, επιφάνειας για το πρώτο, κύριων χώρων 37,24 τ.μ. και βοηθητικών 46,98 τ.μ. και για το δεύτερο 60 τ.μ. Και τα δύο ακίνητα δηλώθηκαν στον πίνακα των τεκμηρίων για τα δύο πρώτα ελεγχόμενα έτη, ενώ το φορολογικό έτος 214 δεν δηλώθηκαν. Το πρώτο ακίνητο εκμισθώθηκε το έτος αυτό για την περίοδο 1/8 – 31/12. Κατά συνέπεια ο έλεγχος καταλογίζει το σχετικό τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας, ως προς το πρώτο ακίνητο για το πρώτο επτάμηνο του έτους και ως προς το δεύτερο ακίνητο για ολόκληρο το έτος.

Η διαφορά στο τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας από τις ανωτέρω ανακρίβειες είναι η εξής:

Χρήση	Τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας βάσει δήλωσης	Τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας βάσει ελέγχου	Διαφορά τεκμηρίου
2012	1.480,00 €	11.284,00 €	9.804,00 €
2013	1.480,00 €	11.284,00 €	9.804,00 €
2014	0,00 €	11.496,00 €	11.496,00 €

Κατά τα λοιπά δε διαπιστώθηκε άλλη διαφορά στα τεκμήρια διαβίωσης. Η απεικόνιση των παραπάνω καθώς και των λοιπών τεκμηρίων διαβίωσης βάσει ελέγχου, απεικονίζεται στους παρακάτω πίνακες:.....

7.2.2 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (άρθρα 17 του ν. 2238/94 και 32 του ν. 4172/13)

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του κεφαλαίου 7.1 το έτος 2014 οι ελεγχόμενοι κατέβαλαν δαπάνες ανέγερσης οικοδομών ύψους 30.268,83 € (ο ελεγχόμενος) και 21.991,98 € (η ελεγχόμενη), ενώ στους σχετικούς κωδικούς 735 και 736 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν δηλώθηκε κάποιο ποσό. Ύστερα από τα ανωτέρω ο

έλεγχος θα συμπεριλάβει το ποσό αυτό στον υπολογισμό των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του 2014.

7.2.3 Ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη

..... Ο πίνακας ανάλωσης αυτός, ο οποίος γίνεται δεκτός από τον έλεγχο, καλύπτει τα δηλωθέντα ποσά της ανάλωσης κεφαλαίου.

2 σημείωμα διαπιστώσεων – τελικό υπόμνημα του ελεγχόμενου – κρίσεις του ΕΛΕΓΧΟΥ επί του τελικού υπομνήματος

Οι διαπιστώσεις των κεφαλαίων 6 και 7 γνωστοποιήθηκαν στους ελεγχόμενους με τα υπ' αρ./2018 και/2018 Σημειώματα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/13, τα οποία κοινοποιήθηκαν αμφότερα την 07-12-2018. Με τα ανωτέρω Σημειώματα Διαπιστώσεων τάχθηκε, σύμφωνα με το νόμο, 20ήμερη προθεσμία στους ελεγχόμενους για να υποβάλουν τα υπομνήματά τους.

Στις 17-12-2018 οι ελεγχόμενοι ανταποκρίθηκαν στα ανωτέρω Σημειώματα Διαπιστώσεων και υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας τα με αρ. πρωτοκόλλου και υπομνήματά τους, τα οποία παρουσιάζονται στον πίνακα στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου.

Ο πίνακας που ακολουθεί εμφανίζει τις πρωτογενείς καταθέσεις που κοινοποιήθηκαν στους ελεγχόμενους με τα αιτήματα παροχής πληροφοριών, τις απαντήσεις των ελεγχόμενων όπως αυτές διατυπώθηκαν στα με αρ./2018 και/2018 υπομνήματα και τις τελικές κρίσεις του ελέγχου. Η δύο τελευταίες στήλες εμφανίζουν τις πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στους ελεγχόμενους. Τα ποσά αυτά έχουν προκύψει ύστερα από τον επιμερισμό των πρωτογενών καταθέσεων στους δικαιούχους των αντίστοιχών λογαριασμών.Τα ανωτέρω δεδομένα συνοψίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Χρήση	Πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στον ελεγχόμενο	Πρωτογενείς καταθέσεις που αναλογούν στην ελεγχόμενη
2012	15.538,96	27.979,43
2013	39.387,25	13.538,36
2014	16.600,00	18.775,00

3 πόρισμα ελέγχου

Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω που αναλυτικά αναφέρθηκαν και αφού έλαβε υπόψη τα υπομνήματα των ελεγχόμενων, ο έλεγχος προσδιορίζει το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ως κατωτέρω:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΤΟΥ Ν. 2238/94 ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ν. 4172/13 ΤΟΥ				
Χρήση	Συνολικές πρωτογενείς καταθέσεις	Μείον: Ακαθάριστα εισοδήματα από ακίνητα	Πλέον: Δαπάνες ανέγερσης ακινήτων	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας
2012	15.538,96			15.538,96
2013	39.387,25	24.000,00		15.387,25
2014	16.600,00	38.940,00	30.268,83	7.928,83

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΣ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΤΟΥ Ν. 2238/94 ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ν. 4172/13 ΤΗΣ

.....

Χρήση	Συνολικές πρωτογενείς καταθέσεις	Μείον: Ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επάγγελμα	Μείον: Ακαθάριστα εισοδήματα από ακίνητα	Πλέον: Δαπάνες ανέγερσης ακινήτων	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας
2012	27.979,43	11.000,00			16.979,43
2013	13.538,36	17.000,00			0,00
2014	18.775,00	14.087,80	1.500,00	21.991,98	25.179,18

Κατά συνέπεια ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

προσδιορίζει τα εισοδήματα των ελεγχόμενων, του με ΑΦΜ:

και του με ΑΦΜ:, ανά πηγή καθώς και τα τεκμήρια των άρθρων 16 και 17 του Ν.2238/94, καθώς και αυτά των άρθρων 31 και 32 του ν. 4172/13, κατά τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και φορολογικό έτος 2014 ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ (ΧΡΗΣΕΙΣ)		2014	2013	2012
1. Φορολογητέο εισόδημα ανά πηγή				
Εισόδημα από μισθούς, ημερομίσθια, κλπ	Υπόχρ			
	Συζ.			
Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	Υπόχρ	7.928,83	15.387,25	15.538,96
	Συζ.	25.179,18	0,00	16.979,43
Επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου	Υπόχρ			
	Συζ.			
Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα	Υπόχρ			
	Συζ.	10.291,67	12.643,65	6.847,48
Ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επαγγέλματα/ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ	Υπόχρ			
	Συζ.	14.087,80	16.039,16	10.499,82
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα από την εκμίσθωση ή την παραχώρηση ή την ιδιόχρηση ακινήτων	Υπόχρ	36.993,00	22.800,00	
	Συζ.	1.425,00		
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	Υπόχρ	44.921,83	38.187,25	15.538,96
	Συζ.	36.895,85	12.643,65	23.826,91
2. Προσδιορισμός ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης				
Α) Με βάση την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης				
Τεκμήρια ακινήτων (με βάση το ετήσιο μίσθωμα για κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία)	Υπόχρ	218.730,00	218.624,00	218.624,00
	Συζ.	846,00	740,00	740,00
Τεκμήρια αυτοκινήτων	Υπόχρ	2.800,00	2.800,00	25.748,33
	Συζ.			
Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	Υπόχρ	2.500,00	2.500,00	2.500,00
	Συζ.	2.500,00	2.500,00	2.500,00

Μεγαλύτερο ποσό τεκμαρτής δαπάνης				
Σύνολο τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης	Υπόχρ	224.030,00	223.924,00	246.872,33
	Συζ.	3.346,00	3.240,00	3.240,00
Β) Με βάση το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων				
Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ οχημάτων	Υπόχρ			
	Συζ.			
Αγορά ακινήτων ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών	Υπόχρ	30.268,83		
	Συζ.	21.991,98		
Σύνολο δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	Υπόχρ	30.268,83	0,00	0,00
	Συζ.	21.991,98	0,00	0,00
Γενικό σύνολο ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (2Α + 2Β)	Υπόχρ	254.298,83	223.924,00	246.872,33
	Συζ.	25.337,98	3.240,00	3.240,00
Διαφορά μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (1-2)	Υπόχρ	-209.377,00	-185.736,75	-231.333,37
	Συζ.	11.557,87	9.403,65	20.586,91
3. Ποσά που μειώνουν τη διαφορά μεταξύ φορολ. εισοδ. & της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης				
Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., κλπ	Υπόχρ			
	Συζ.			
Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο	Υπόχρ	197.819,13	176.333,10	300.000,00
	Συζ.			
Σύνολο ποσών που μειώνουν την ετήσια δαπάνη	Υπόχρ	197.819,13	176.333,10	300.000,00
	Συζ.	0,00	0,00	0,00
Τελική θετική ή αρνητική διαφορά εισοδήματος – ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης	Υπόχρ	-11.557,87	-9.403,65	68.666,63
	Συζ.	11.557,87	9.403,65	20.586,91
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων (σε περίπτωση θετικού ποσού στον σύζυγο και αρνητικού στη σύζυγο, μόνο εάν μετά τον συμψηφισμό τους απομένει αρνητικό ποσό)	Υπόχρ			
	Συζ.			
Θετικό ή αρνητικό οικογενειακό υπόλοιπο που προκύπτει ανά χρήση (πληροφοριακό)		0,00	0,00	89.253,54

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 έως και 2014, καθώς και για το φορολογικό έτος 2014 ως εξής:

Οικ. Έτος 2013 – διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012, α/α

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων		15.538,96	15.538,96
	της συζύγου	6.472,48	23.826,91	17.354,43
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	3.043,78		3.043,78
	Χρεωστικό ποσό		560,45	560,45
Προκαταβολή φόρου		80,99	80,99	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			919,86	919,86
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Εισφορά Αλληλεγγύης		9.353,43	9.353,43	
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης				
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	6.992,04	11.516,13	4.524,09
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Οικ. Έτος 2014 – διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013, α/α

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	23.280,00	38.667,25	15.387,25
	της συζύγου	12.643,65	12.643,65	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	8.848,76	12.849,45	4.000,69
Προκαταβολή φόρου		4.911,36	4.911,36	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		720,00	720,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		144,00	144,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		97,13	97,13	
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			3.752,65	3.752,65
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη				

χαρτοσήμου			
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)			
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.281,82	8.745,65	7.463,83
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης			
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης			
Σύνολο φόρων	για καταβολή	16.653,07	31.868,80
τελών & εισφορών	για επιστροφή		15.215,73
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

Φορολ. Έτος 2014 – διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2014, α/α

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	36.993,04	44.901,87	7.908,83
	της συζύγου	10.831,68	36.895,86	26.064,18
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			9.186,62
	Χρεωστικό ποσό	7.258,81	16.445,43	
Προκαταβολή φόρου		1.345,15	1.345,15	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.213,20	1.213,20	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		242,64	242,64	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.639,91	2.639,91
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.487,35	8.311,77	6.824,42
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....»				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	12.197,15	30.848,10	18.650,95
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

.....»

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.)

Ο συνολικά καταλογισθείς φόρος ουδεμία σχέση έχει με την τρέχουσα φοροδοτική ικανότητα η οποία είναι εξαιρετικά μειωμένη αφού δεν έχει επαρκή εισοδήματα. Εσφαλμένα η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζει τα εν λόγω ποσά ως πρωτογενείας καταθέσεις που πχ. αφορούν κυρίως μικρά ποσά τα οποία καλύπτουν μια σημαντική παρελθούσα χρονική περίοδο και επομένως δεν είναι δυνατό να διατηρεί επί τόσο μακρό χρονικό διάστημα τα σχετικά στοιχεία, την στιγμή μάλιστα που έχουν γίνει κυρίως μέσω Τραπεζών. Παρανόμως ο έλεγχος θεωρεί την εγγύηση μίσθωσης ποσού

8.500,00 € πρωτογενή κατάθεση. Το ποσό των 16.090,00 € παρανόμως έχει προσμετρηθεί ως πρωτογενής κατάθεση. Το τέλος επιτηδεύματος είναι παράνομο. Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος πρέπει να ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα. Ο φόρος εισοδήματος που καλείται να πληρώσει ουδεμία σχέση έχει με την παρούσα φοροδοτική ικανότητα που διαθέτει. Η προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε φόρο, εξατομικεύοντας αντισυνταγματικό φορολογικό νόμο, λόγω αντίθεσης προς το άρθρο 4 §1 και 5 Συντ. καθιστάμενη τοιουτοτρόπως νομικά πλημμελής και για το λόγο αυτό ακυρωτέα.

2. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1^{ου} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)

Επιβολή φορολογικής υποχρέωσης που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση αντίκειται στην διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου. Οι έλληνες πολίτες και ειδικά οι ελεύθεροι επαγγελματίες έχουμε ήδη υποστεί σοβαρότατες οικονομικές απώλειες οι οποίες, κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, επηρεάζουν ουσιαστικά το πραγματικό επίπεδο της φοροδοτικής μας ικανότητας.

3. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.).

Το αφορολόγητο όριο είναι το πρωταρχικό τεκμήριο φοροδοτικής ικανότητας: όποιος το ξεπερνά θεωρείται ότι αντέχει να υποστεί οικονομική θυσία υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού. Το αφορολόγητο όριο είναι το τεκμήριο ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας. Η φορολογική ισότητα πραγματώνεται με τον καθορισμό του φορολογικού βάρους, σε κάθε περίπτωση, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητος εκάστου φορολογούμενου. Κατά την εν λόγω, δηλαδή, συνταγματική αρχή, η επιβολή φόρου επιτρέπεται μόνον εάν και στο βαθμό που υφίσταται φοροδοτική ικανότητα. Δεν είναι ανεκτή από το ισχύον Σύνταγμα η πλήρης κατάργηση της πρόβλεψης ενός κατώτατου ορίου αφορολόγητου ποσού. Η κατάργηση του αφορολόγητο σε συνδυασμό με τον συντελεστή 26% που επιβάλλεται από το πρώτο ευρώ εκτός του ότι μας χωρίζει από αγρότες, δημοσίου υπαλλήλους και ιδιωτικούς επί το δυσμενέστερον, καθώς αυτοί έχουν μικρότερη φορολογία, εισάγει επαγγελματική διάκριση στους ελεύθερους επαγγελματίες με μικρά σχετικά εισοδήματα και τους εύπορους ελεύθερους επαγγελματίες.

4. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας της επιβολής του τέλους επιτηδεύματος, λόγω παραβίασης των άρθρων 78 § 1, 5 § 1 και 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος και των άρθρων 4 §§ 1 και 5 του Συντάγματος και τις κατοχυρωμένες από αυτά αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου στο άρθρο.

Ως μόνη προϋπόθεση επιβολής του τέλους επιτηδεύματος τίθεται ανεπιτρέπτως η ίδια η ιδιότητα του υποκειμένου του ως επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία,

συνεπαγόμενη, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου, την «κατ' αποκοπήν» φορολόγηση με ορισμένο ήδη στο νόμο χρηματικό ποσό, ισοδυναμώντας ο επίδικος αυτός φόρος με κεφαλικό φόρο διότι με την επίμαχη διάταξη του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 ταυτίζεται το υποκείμενο με το αντικείμενο του φόρου και στηρίζεται στην προϋπόθεση ότι αντικείμενο του φόρου είναι το πρόσωπο του επιτηδευματία ή του ελεύθερου επαγγελματία.

- 5. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας της επιβολής του συντελεστή φόρου 26% σε συνδυασμό με την κατάργηση του αφορολόγητου στα άρθρα 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που μετατρέπει τη φορολογία εισοδήματος από προοδευτική σε αναλογική και μάλιστα υψηλή για τα μεσαία εισοδήματα και ως τέτοια δηλαδή υπέρμετρη φορολόγηση δεν αφήνει στα χαμηλά εισοδήματα ένα ελάχιστο εισόδημα συντήρησης με συνέπεια την στέρηση αναγκαίων αγαθών, ειδικά όταν το εναπομένον εισόδημα είναι κάτω του ορίου της φτώχειας**

Όπως δε τόνισε το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Γερμανίας (BVerfGE 4, 7 (17)), η επιβολή οικονομικών βαρών σε ύψος που να μην καταλείπεται στην ουσία στον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία ευρύς χώρος για την ανάπτυξη της προσωπικότητας, ενώ η υπέρμετρη φορολογία που επιβαρύνει σοβαρά την περιουσία ή το εισόδημα, προσβάλλει το δικαίωμα της ιδιοκτησίας και την ελευθερία του επαγγέλματος. Καλείται να καταβάλλει φόρο και να υπερφορολογηθεί με συντελεστή 26% και μάλιστα επί ενός τεκμαρτού ποσού εισοδήματος, το οποίο ουδέποτε απέκτησα ενώ τα υψηλότερα οικονομικά στρώματα φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 33% .

- 6. Τα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΦΕ. – ΕΝΣΤΑΣΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ (ΣτΕ 2934/2017)**

Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.

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 του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, 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 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. ...

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 προσαύξησης 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 αναγκαιών, 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 προερχόμενης ή σχετιζόμενης 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 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. 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β` ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως. ...»

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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 28.12.18 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ ο έλεγχος διενεργήθηκε στον ΤΟΥ και στην ΤΟΥ για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και το φορολογικό έτος 2014. Η ασκούσε κατά την υπό κρίση περίοδο δραστηριότητα ιατρικών υπηρεσιών ειδικότητας ψυχιατρικής. Στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 που υπέβαλαν από κοινού ο και η , για τον δε δηλώθηκαν εισοδήματα και για τη δηλώθηκαν εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα. Στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, για τον δηλώθηκαν εισοδήματα από ακίνητα και για τη δηλώθηκαν εισοδήματα

από ελευθέρια επαγγέλματα. Στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, για τον δηλώθηκαν εισοδήματα από ακίνητα και για τη
..... δηλώθηκαν εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα και από ακίνητα (καθώς και μικροποσά από τόκους). Για όλα τα έτη δηλώθηκαν ποσά από ανάλωση κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις 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, ενώ σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. και τα με αρ. /2018 και /2018 υπομνήματα του και της
..... προσδιόρισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και το φορολογικό έτος 2014. Στο οικονομικό έτος 2014 από τον έλεγχο δεν προέκυψε για την εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, ενώ ο έλεγχος προσδιόρισε για τον εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ύψους 15.387,25 €.

Επειδή, για τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως πρωτογενείς στην υπό κρίση χρήση δε δόθηκε καμία εξήγηση με τα ανωτέρω υπομνήματα, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή. Σημειώνεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου ότι για τις πιστώσεις από μισθώματα ακινήτων που ανήκουν στον του υπό κρίση έτους, επειδή ήταν δυσχερής ή και ανέφικτος ο εντοπισμός του συνόλου των μισθωμάτων στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, ο έλεγχος αφαίρεσε από τις πρωτογενείς καταθέσεις της κάθε χρήσης τα δηλωθέντα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, και οι πιστώσεις αυτές δεν εξαιρέθηκαν από τις πρωτογενείς καταθέσεις προκειμένου να μην αφαιρεθούν δύο φορές. Εν προκειμένω, στον για το υπό κρίση έτος προσδιορίστηκε διαφορά από τις καταθέσεις ύψους 39.387,25 €, από το οποίο ποσό αφαιρέθηκε το συνολικά δηλωθέν ποσό ακαθαρίστων εισοδημάτων του από ακίνητα του έτους αυτού, ύψους 24.000,00 €, και προέκυψε το προσδιορισθέν εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ύψους 15.387,25 €. Σε κάθε περίπτωση δεν προσδιορίζεται, ούτε, δε, περαιτέρω αποδεικνύεται με την παρούσα προσφυγή η πηγή ή η αιτία προέλευσης του ποσού/ του συνολικού ποσού των 16.090,00 € για το οποίο γίνεται αναφορά στην προσφυγή ότι παρανόμως έχει προσμετρηθεί ως πρωτογενής κατάθεση.

Όμως, όπως προκύπτει από τον πίνακα των πρωτογενών καταθέσεων της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου σε έξι περιπτώσεις πιστώσεων σε κοινό λογαριασμό τουΥ και της , συνολικού ύψους 16.090.00 €, τα ποσά κατάθεσης συνυπολογίστηκαν από τον έλεγχο στην ως άνω προσδιορισθείσα διαφορά καταθέσεων στο μισό αυτών στην ήτοι 8.045,00 €, δεδομένου ότι ήταν κοινός λογαριασμός, αλλά εκ παραδρομής συνυπολογίστηκαν από τον έλεγχο ολόκληρα τα ποσά στον , ήτοι 16.090.00 €. Συνεπώς το εν λόγω λάθος θα πρέπει να διορθωθεί και το συνολικό προσδιορισθέν ποσό διαφοράς από καταθέσεις για τον να μειωθεί κατά 8.045,00 € (και συνεπώς και το προσδιορισθέν ποσό εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας).

Τα εν λόγω ποσά είναι τα παρακάτω:

REC ID	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ
--------	------	----------	----------	----------

	ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΗΚΕ ΣΤΟΝ	ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΕΙ ΣΤΟΝ	ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΗΚΕ ΣΤΗ
7186	3.000,00 €	3.000,00 €	1.500,00 €	1.500,00 €
7204	3.000,00 €	3.000,00 €	1.500,00 €	1.500,00 €
7235	3.000,00 €	3.000,00 €	1.500,00 €	1.500,00 €
7253	3.000,00 €	3.000,00 €	1.500,00 €	1.500,00 €
7284	2.500,00 €	2.500,00 €	1.250,00 €	1.250,00 €
7300	1.590,00 €	1.590,00 €	795,00 €	795,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	16.090,00 €	16.090,00 €	8.045,00 €	8.045,00 €

Επειδή, όσον αφορά την πίστωση ποσού 8.500,00 €, που σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς αποτελεί εγγύηση μίσθωσης, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου στην εν λόγω γραμμή κατάθεσης δεν αναγράφεται καμία αιτιολογία κατάθεσης (π.χ. όνομα καταθέτη/μισθωτή), δεν προσκομίστηκε το παραστατικό κατάθεσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο το δικαιούχο του λογαριασμού, δεν αναφέρεται στην παρούσα προσφυγή από ποιον κατατέθηκε/λήφθηκε το εν λόγω επικαλούμενο ποσό εγγύησης, ούτε το ακίνητο το οποίο αφορά, δε γίνεται αναφορά στο χρόνο και στον τρόπο επιστροφής αυτού στην περίπτωση επιστροφής με τη λήξη της σχετικής σύμβασης μίσθωσης, ούτε, δε, προσκομίστηκε κάποια σχετική σύμβαση μίσθωσης ούτε κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 εκδόθηκε στις 28.12.18, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληγε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης του έτους αυτού, και συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/94 δεν υφίσταται παραγραφή.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη και την ανωτέρω έκθεση ελέγχου επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του αρ. 31 ν. 3986/2011 στη , ως ασκούμενο ελεύθερο επάγγελμα (δραστηριότητα ψυχιάτρου). Δεν επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος στον

Επειδή, ο τρόπος φορολόγησης των εισοδημάτων των μη μισθωτών (ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή ελεύθεροι επαγγελματίες) προσδιορίζεται ρητά από τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

Επειδή η μείωση φόρου που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 χορηγείται σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και βάσει των οριζόμενων προϋποθέσεων.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να

προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 § 2 και 93 § 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.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω για τη δεν προέκυψε διαφορά φόρου (ως έλεγχος), και η προκύπτουσα διαφορά φόρου για τον ανέρχεται στο ποσό των 1.989,97 € με ποσό φόρου που προέκυψε με βάση τη δήλωση 8.848,76 €, ήτοι ποσοστό 22%. Εν προκειμένω επιβάλλεται το πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 25% πλέον των τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013. Κατόπιν των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα παραπάνω ως εξής:

	δήλωσης	ελέγχου	ΔΕΔ	διαφορά ΔΕΔ- δήλωσης
φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου	23.280,00 €	38.667,25 €	30.622,25 €	7.342,25 €
φορολογητέο εισόδημα συζύγου	12.643,65 €	12.643,65 €	12.643,65 €	0,00 €
φόρος χρεωστικό	8.848,76 €	12.849,45 €	10.838,73 €	1.989,97 €
προκαταβολή φόρου	4.911,36 €	4.911,36 €	4.911,36 €	0,00 €
τέλη χαρτοσήμου εκμίσθωσης	720,00 €	720,00 €	720,00 €	0,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	144,00 €	144,00 €	144,00 €	0,00 €
πρόσθετος χαρτοσ. ΟΓΑ εκπροθέσμου	97,13 €	97,13 €	97,13 €	0,00 €
πρόσθετος φόρος		3.752,65 €	1.369,10 €	1.369,10 €
εισφορά αλληλεγγύης	1.281,82 €	8.745,65 €	8.745,65 €	7.463,83 €
τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.653,07 €	31.870,24 €	27.475,98 €	10.822,91 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **28.1.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ. /18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013

Διαφορά φόρου	1.989,97 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/13 & Τόκοι αρ. 53 ν. 4174/13	1.369,10 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	7.463,83 €
Σύνολο για Καταβολή	10.822,91 €

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.