



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 21/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1203**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες :

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την από **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του «..... του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις **ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**, με διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού, κατά της α)Της υπ' αρ./**18** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογική

περίοδος 1/1-31/12/2014), β) Της υπ' αρ.**/18** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του ΚΦΑΣ, για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2014, γ) Της υπ' αρ.**/18** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της **από 23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.**/18** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **3.391,93 €**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους **1.071,58 €**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **4.409,36 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με βάση με τις διατάξεις των άρθρων του Ν. 4172/2013 (Κ. Φ. Ε.), δυνάμει της υπ' αριθμ.**/2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της **21 του Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014**, εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών διαπιστώθηκαν, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014
8.485,73
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014
7.092,23

7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Από τον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη φορολογική περίοδο προκύπτουν σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/94 καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

	Βάσει Σημειώματος Διαπιστώσεων	Βάσει Μερικού Ελέγχου
Κέρδη χρήσης	40.348,93	40.348,93
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	8.485,73	7.092,23
Κέρδη βάσει ελέγχου	48.834,66	47.441,16

Επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./2018 αιτήσεως που υπέβαλλε στην ηλεκτρονική υπηρεσία μητρώου λογαριασμών των τραπεζών, ο έλεγχος έλαβε από τις τράπεζες τα ηλεκτρονικά αρχεία (φύλλα επεξεργασίας δεδομένων), με τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος.

Από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως καταθέσεις, μεταφορές (πιστώσεις), προσδιόρισε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων (πιστώσεις) του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ως ακολούθως:

Φορ. Έτος	Πρωτογενείς Καταθέσεις
2014	92.910,98

Ο έλεγχος, κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για την χρήση 2014 και αφού έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ. πρωτ./2018 και/2018 Υπομνήματα του, κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις για την υπό κρίση χρήση, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για την υπό κρίση χρήση, ποσού ύψους **4.690,77 €**, που αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013,.

Βάσει των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος που δεν δικαιολογήθηκαν από τον ίδιο, για την υπό κρίση χρήση, διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

ΦΟΡ. Έτος	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν και θα συγκριθούν με τα δηλωθέντα	Δάνεια
2014	92.910,98	52.719,33	4.768,26	35.423,39	0,00

Τα ανωτέρω ποσά των πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις επιμεριστήκαν στους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών ισομερώς προκειμένου να προσδιορισθεί το ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

α/α αιτήματος	Αρ. Λογαριασμού	Ποσά καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Πλήθος Δικαιούχων	Προσαύξηση Περιουσίας
190		1	342,57 €	342,57 €
191		1	405,77 €	405,77 €
218		1	810,00 €	810,00 €
228		2	154,98 €	77,49 €
255		1	500,00 €	500,00 €
271		1	486,51 €	486,51 €
273		1	1.000,00 €	1.000,00 €
270		1	485,51 €	485,51 €
266		1	160,45 €	160,45 €
267		1	422,47 €	422,47 €
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014			4.768,26 €	4.690,77 €

Έμμεση Τεχνική Ρευστότητας

Ο ελεγχόμενος είναι μέτοχος και συμμετέχει στη Διοίκηση Νομικών Προσώπων και συγκεκριμένα α) στη με Α.Φ.Μ. τα οποία όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με ζημιογόνο αποτέλεσμα για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης σε περιπτώσεις που φυσικό πρόσωπο συμμετέχει σε οποιασδήποτε μορφής Νομικό πρόσωπο με ζημιογόνα αποτελέσματα.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιλέχθηκε η τεχνική της ρευστότητας η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του

ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», και η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013, υπόκειται σε φορολόγηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.

Από την εφαρμογή της τεχνικής αυτής του ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση 01/01-31/12/2014, δεν προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» (προέκυψε θετική διαφορά ποσού **4.357,81€.**)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 9 της ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ 474 Β725-2-2014), συγκρίθηκαν στη φορολογική περίοδο τα φορολογητέα εισοδήματα που προσδιορίστηκαν με τις δύο ως άνω αναφερόμενες μεθόδους, και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο (ήτοι προσαύξηση περιουσίας **4.690,77€** .

Φορολογικό Έτος 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου βάσει Γενικών διατάξεων
	Φορ . Έτος 2014
Ακίνητη περιουσία	10.036,28
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	171.506,45
Επιχειρηματική δραστηριότητα	47.441,16
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	544,71
Προσαύξηση Περιουσίας	4.690,77
Φορολογητέο εισόδημα	234.219,37

φορ. Έτος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά
2014	222.436,37	0,00	222.436,37	234.219,37	234.219,37	11.783,00

Δεδομένου δε ότι δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως Επαρκή, για την υπό κρίση χρήση και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, προσθέτοντας στα φορολογητέα εισοδήματα του την διαπιστωθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Φορολογική περίοδος 1/1/2014 -31/12/2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	10.036,28	10.036,28	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	171.506,45	171.506,45	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	40.348,93	47.441,16	7.092,23
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	544,71	544,71	0,00
Προσαύξηση Περιουσίας	0,00	4.690,77	4.690,77
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	222.436,37	234.219,37	11.783,00
Φορολογητέο εισόδημα	222.436,37	234.219,37	11.783,00

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Με την υπ' αρ./18 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων ΤΟΥ ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, φορολογικού έτους 01/01/2014 – 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού 600,00 €, για

α)Μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία την υπ' αρ./2014 ΑΠΥ αξίας 100,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 4 παρ. 16, 17 και 18 του άρθρου 1 της παρ. Ε της υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.

β)για ανακριβή καταχώρηση στα βιβλία , ως προς την αξία σε δύο (2) περιπτώσεις και δη: βα)την υπ' αρ./2014 ΑΠΥ αξίας 40,00 ευρώ και ββ)το υπ' αρ./2014 ΤΠΥ αξίας 428,83 ευρώ, κατά παράβαση των ιδίων ως άνω διατάξεων που επισύρουν τις ίδιες ως άνω κυρώσεις.

Με την υπ' αριθμ./18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας φορολογικού έτους 01/01/2014 – 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.888,26€ και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην εισφορά ύψους 472,06 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.360,32€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας και νόμιμης βάσης.

α) Ως προς τον έλεγχο εισοδήματος

Ως προς τις απόψεις του έλεγχου όπου σε κάποιες περιπτώσεις έκανε δεκτές τις αιτιολογίες του, ενώ σε κάποιες άλλες, όπως αδικαιολογήτως τις απέρριψε.

α1) Ως προς τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών χρήσης 2013, όπου δεν έγιναν δεκτοί όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

α2) Ως προς τον έλεγχο δαπανών χρήσης 2013 όπου δεν έγιναν δεκτοί όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

β) Ως προς τα πρόστιμα

2. Παραβίαση των προδιαληφθεισων διατάξεων και ουσιώδης πλάνη του έλεγχου ως προς την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής τους την οποία δεν την προκάλεσε ο προσφεύγων. Μη απόδειξη των προϋποθέσεων νόμιμης έκδοσης, των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και του μη κλονισμού της εμπιστοσύνης του πολίτη στην διοίκηση, έλλειψη αιτιολογίας και ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, Παραβίαση των διατάξεων που εφαρμόστηκαν λόγω έλλειψης των προϋποθέσεων έκδοσης των οριστικών διορθωτικών πράξεων, αλλά και των διδαγμάτων της κοινής πείρας, κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και κατά την υπαγωγή τους στις διατάξεις που εφαρμόστηκαν. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κλπ.

3. Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας

4. Μη νόμιμη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

Ως προς τον πρώτο, ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται 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, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 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%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26§1 του Ν. 4174/2013 **ορίζεται ότι:** Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται.

Στο άρθρο 27 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 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..... 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....».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία 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)..».**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξησης] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της

παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d' Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015) [...]».

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. Πολ. 1050/17.02.2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» **Άρθρο 1 – Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι:**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

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

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2 Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.

Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά).

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου.

Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης.

Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

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

2.3 Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με

την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

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

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

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

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

2.4 Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί).

Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το

φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η φορολογική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη .

Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ)Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 5 - Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της (Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/7.4.2014).

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 – Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8 - Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 - Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

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

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ής και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10 - Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/ συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

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

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

Άρθρο 11 - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12 - Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/24-12-2013: 8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.»

Επειδή, 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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), ότι **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** – Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, **εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας**, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους, ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή σύμφωνα, 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 προσαύξησή 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. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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.).

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».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 21.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2014:

α) Ως προς το Εισόδημα

α1) Ως προς τις καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν έθεσε σε κανένα από τα στάδια του ελέγχου αλλά ούτε προσκόμισε με την υποβολή της ενδικοφανούς στην υπηρεσία μας κανένα απολύτως αποδεικτικό στοιχείο με το οποίο να τεκμηριώνει τα λεγόμενα του αναφορικά με τις αιτιάσεις του περί αναλώσεως κεφαλαίου. Οι ισχυρισμοί του συνίστανται σε απλή παράθεση ποσού ύψους 326.306,77 ευρώ το οποίο διατηρεί ως κεφάλαιο προς ανάλωση χωρίς εντούτοις να προσκομίζει το υποστηρικτικό υλικό (κατάσταση ανάλωσης) βάσει του οποίου προσδιόρισε το προαναφερόμενο ποσό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 4172/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

.....

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.»

Επιπρόσθετα, ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι και το οικ. 2014 και την περ. ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2014 και μετά. Για τα εισοδήματα ή ποσά που ήδη φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων γενικά ή των αρμόδιων Υπηρεσιών από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά.

Περαιτέρω, σε κάθε περίπτωση το εισόδημα που αναλώνεται από τον φορολογούμενο προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αφού ληφθούν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία όπως οικογενειακή κατάσταση, η οικονομική και η κοινωνική του κατάσταση και οι αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997

Ο προσφεύγων στις σελίδες 8 και 9 καθώς και στις σελίδες από 11 έως και 26 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ανακριβώς ως απόψεις του ελέγχου προκειμένου να ισχυριστεί ότι είναι αβάσιμες, αυτές που διατυπώθηκαν στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και όχι αυτές που διατυπώθηκαν από τον έλεγχο μετά την λήψη του υπ' αριθ. πρωτ. 51178/2018 Υπομνήματος του όπως αυτά περιέχονται στην από 21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και παρουσιάζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

α/α	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία	Ποσό	Ισχυρισμός Ελεγχόμενου	Απόψεις Ελέγχου
190		24/02/2014	342,57 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν

				της στις 11/12/2013	προκύπτει το ποσό της κρινόμενης κατάθεσης.
191		24/02/2014	405,77 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού της στις 11/12/2013	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το ποσό της κρινόμενης κατάθεσης.
218		28/04/2014	810,00 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού της στις 28/02/2014	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
228		02/06/2014	154,98 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού της στις 17/04/2014	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
255		30/09/2014	500,00 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού της στις 25/08/2014	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
266		03/12/2014	160,45 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού της στις 29/10/2014	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν αφορούν τον ίδιο λογαριασμό με αυτό που πραγματοποιήθηκε η κρινόμενη κατάθεση.
267		03/12/2014	422,47 €	Κατάθεση μετρητών τα οποία αναλήφθηκαν από τον αρ. λογαριασμού της στις 29/10/2014	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
270		03/12/2014	485,51 €	Κατάθεση ταμείων από το επάγγελμα μου ως ιατρός από 22/11/2014-02/12/2014	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν αφορούν τον ίδιο λογαριασμό με αυτό που πραγματοποιήθηκε η κρινόμενη κατάθεση.

271		03/12/2014	486,51 €	ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΑ ΤΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΟΙΚΙΑ ΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ ΤΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΙΜΑΙ Ο ΙΔΙΟΣ (.....)	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν αφορούν τον ίδιο λογαριασμό με αυτό που πραγματοποιήθηκε η κρινόμενη κατάθεση.
273		03/12/2014	1.000,00 €	ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΑ ΤΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΟΙΚΙΑ ΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ ΤΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΙΜΑΙ Ο ΙΔΙΟΣ (.....)	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το όνομα του καταθέτη.

Από τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα συνάγεται ότι είτε δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη από τα τιθέμενα δικαιολογητικά, είτε δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα απολύτως νέο στοιχείο, είτε τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν αφορούν τους λογαριασμούς στους οποίους πιστώθηκαν οι υπό κρίση καταθέσεις ή δεν προκύπτουν από τα τιθέμενα δικαιολογητικά οι υπό κρίση πιστώσεις.

Από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν υπάρχουν πληροφορίες σχετικά με τους καταθέτες ή άλλα στοιχεία προσδιοριστικά της συναλλαγής. Σε κάθε περίπτωση στα εν λόγω έγγραφα δεν επιβεβαιώνεται από το πιστωτικό ίδρυμα η ταυτότητα του καταθέτη των χρημάτων

α2) Ως προς τον έλεγχο δαπανών

Για την λογιστική διαφορά –ύψους 3.899,94 €, η οποία αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα αντίστοιχα παραστατικά

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης το ποσό των 3.899,94 € καθότι από τα δικαιολογητικά που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου είτε αυτά δεν αντιστοιχούσαν στις εν λόγω δαπάνες καθόσον υπήρχε αναντιστοιχία με τα αναγραφόμενα παραστατικά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων είτε δεν προέκυψε ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της ή αν αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (άρθρα 22 και 23 περ. ιβ' ν.4172/2013).

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα επιπλέον στοιχείο με την παρούσα ενδικοφανή για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 5, ύψους 1.081,38 ευρώ Ασφάλιστρα.

«Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει δαπάνη ασφαλιστρων νομικής ασφάλειας και αστικής ευθύνης συνολικής αξίας 1.297,66€. Η συγκεκριμένη δαπάνη ανάγεται στην περίοδο 1.11.2014-1.11.2015»

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διατηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας και κατά την άποψη πολλών λογιστών δύναται να δηλωθούν εφάπαξ ως έξοδο του συγκεκριμένου φορολογικού έτους που έγινε η έκδοση και αποπληρωμή του τιμολογίου. Ακόμα και στην περίπτωση που υπάρχει μία τυπική παράλειψη, σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί πρόθεση παραπλάνησης φορολογικής αρχής. Πρόκειται για την αστική του ευθύνη, η οποία είναι υποχρεωτική, αποτελεί πραγματικό έξοδο του ιατρείου του.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣτΕ 810/1982 ΣτΕ 2968/1988).

Επομένως στην εν λόγω χρήση από το ποσό των 1.297,66 € αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο το ποσό των $1.297,66 \times 2/12 = 216,28$ €. Το υπόλοιπο ποσό των $1.297,66 - 216,28 = \mathbf{1.081,38 \text{ €}}$ θα προστεθεί στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά –ύψους 87.48€,00€ η οποία αφορά δαπάνη σταθερής τηλεφωνίας για το διάστημα από 8/12/--31/12/2012

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται την αποπληρωμή της οφειλή προς τον ΟΤΕ τον Ιανουάριο του 2013 και έκρινε σωστό να τη συμπεριλάβει στο φορολογικό έτος 2014, όπου συνέβη και η πληρωμή, καταχωρώντας την αντίστοιχη απόδειξη

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣτΕ 810/1982 ΣτΕ 2968/1988).

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά ύψους **1.061,65** ευρώ για δαπάνες κινητής τηλεφωνίας.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τη λογιστική διαφορά στα 212,52€, διότι δεν αναγνώρισε το 3ο αριθμό τηλεφώνου το οποίο ήταν ανενεργό, πλήρωνε μόνο πάγιο και χρησιμοποιούνταν ως backup του internet.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και την ανάλυση των λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας προκύπτει ότι περιλαμβάνουν χρεώσεις τριών αριθμών κινητών τηλεφώνων ενώ η επιχείρηση απασχολεί έναν υπάλληλο. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών.

Ο προσφεύγων έχει καταχωρήσει δαπάνες κινητής τηλεφωνίας και από την ανάλυση των λογαριασμών προκύπτει ότι περιλαμβάνουν χρεώσεις τριών αριθμών κινητών τηλεφώνων ενώ η επιχείρηση απασχολεί έναν υπάλληλο. Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **1.061,65 €** (=2.907,94-1.846,29) και θα προστεθεί στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Δαπάνες με δικαίωμα
22/01/2014			223,26	182,43
22/02/2014			182,55	141,24
22/03/2014			177,61	136,53
22/04/2014			200,24	150,98
22/05/2014			198,60	133,78
22/06/2014			220,87	141,23
22/07/2014			291,29	154,15
22/08/2014			192,83	145,79
22/09/2014			209,59	165,27
22/10/2014			433,62	220,08
22/11/2014			415,45	158,05
22/12/2014			162,03	116,78
ΣΥΝΟΛΟ			2.907,94	1.846,29

Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι από την ανάλυση των λογαριασμών προκύπτει ότι και οι τρεις αριθμοί κινητών τηλεφώνων αφορούν χρεώσεις παρεχόμενων υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας και όχι υπηρεσίες παρόδου διαδικτύου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν4172/2013 ορίζεται ότι Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση». γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η χρήση των επιπλέον κινητών αφορούν δαπάνες που γίνονται για επιχειρηματικούς σκοπούς.

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Ως προς τα πρόστιμα

Ο προσφεύγων τάσσεται κατά της εκδοθείσας πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. εντούτοις δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό

Επειδή στο Άρθρο 2 του Ν.4093/12 «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» ορίζεται ότι:

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.
2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.
3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή στο Άρθρο 4 του Ν.4093/12 «Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων» ορίζεται ότι:

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.
16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:
 - α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.
 - β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.
17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:
 - α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
 - β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ. Π. Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β' , γ' , δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ. Π. Α..

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

23. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (Α' 222).

Επειδή στο Άρθρο 7 - Νόμος 4337/2015 - Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 21.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2014:

Φορολογικό Έτος: 2014

Α. Από τον έλεγχο των τηρούμενου βιβλίου και των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν καταχώρησε στη Μηνιαία Κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και συγκεκριμένα στη στήλη των εσόδων την υπ' αριθ./2014 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών αξίας 100,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 4§16,17 και 18 του άρθρου 1 της παρ. Ε της Υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Β. Από τον έλεγχο των τηρούμενου βιβλίου και των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε ανακριβώς ως προς την αξία α) την υπ' αριθ./2014 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών αξίας 40,00 ευρώ και συγκεκριμένα την καταχώρησε με αξία 30,00 ευρώ αντί της ορθής αξίας 40,00 ευρώ και β) το υπ' αριθ./2014 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 428,83 ευρώ και συγκεκριμένα την καταχώρησε με μηδενική αξία αντί της ορθής αξίας 428,83 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 4§16,17 και 18 του άρθρου 1 της παρ. Ε της Υποπαραγράφου Ε1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Κατά συνέπεια ορθά επεβλήθησαν τα ανωτέρω πρόστιμα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Έδεσσας
Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση (Β' Τμήμα επταμ.) «Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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 – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η**

ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2013, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2013 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2013 επταμ.)».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, η επιβαλλόμενη από τον κοινό νομοθέτη κα τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος η τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των ανωτέρω, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004Ολ).

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από 21/12/2018 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Τελών Χαρτοσήμου, Εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Εδεσσας στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2013), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2018 εκθέσεις ελέγχου, Εισοδήματος ΚΦΑΣ., τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο προσφεύγων είναι μέτοχος και συμμετέχει στη Διοίκηση Νομικών Προσώπων και συγκεκριμένα α) στη με Α.Φ.Μ. όπου όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με ζημιογόνο αποτέλεσμα για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2014, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

Οικ. Έτος	Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Αναγνωριζόμενη Ζημιά
2014	01/01/2013	31/12/2013	26.662,93
2013	01/01/2013	31/12/2013	61.263,01
2013	01/01/2011	31/12/2011	247.763,79
2011	01/01/2010	31/12/2010	383.961,01
2010	01/01/2009	31/12/2009	584.261,04
2009	01/01/2008	31/12/2008	671.444,74
2008	01/01/2007	31/12/2007	572.769,03
2007	01/01/2006	31/12/2006	411.064,04
2006	01/01/2005	31/12/2005	279.143,96
2005	01/01/2004	31/12/2004	199.106,51
2004	01/01/2003	31/12/2003	34.412,11
2003	01/01/2002	31/12/2002	106.798,78

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης σε περιπτώσεις που φυσικό πρόσωπο συμμετέχει σε οποιασδήποτε μορφής Νομικό πρόσωπο με ζημιογόνα αποτελέσματα.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», και η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.

Επειδή η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν

αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρα 2, 10 11 και 12 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, καθώς και 2, 8 και 9 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, υπόκειται σε φορολόγηση ως εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά το ελεγχόμενο έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, ορθά εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014 .

Σε κάθε περίπτωση, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός αλυσιτελώς υποβάλλεται, αφού τελικά το εισόδημα προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις ήτοι μεγαλύτερο από αυτό που προέκυψε της εν λόγω έμμεσης τεχνικής και ως εκ τούτου η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής καμία επίδραση δεν άσκησε για ως προς την διαμόρφωση της φορολογικής οφειλής.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται, μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος του η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 παρ. 1 του Ν. 3986/11, ποσού 2.360,32 Ευρώ, μαζί με τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, στο ποσό της διαφοράς, μεταξύ δηλωθέντος και προκύψαντος από τον έλεγχο εισοδήματός μου, αφού στην ουσία υποβλήθηκε, σε ανύπαρκτο, σύμφωνα με όσα προλέχθηκαν εισόδημά του το οποίο προσδιορίστηκε αυθαίρετα και αναιτιολόγητα από τον έλεγχο, πράγμα που αν δεν είχε συμβεί, δεν θα συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις επιβολής του.

1. **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι «Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.
2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω

οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

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

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών, των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων και των προσώπων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. [3833/2010](#) (Α'40), η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού.

Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ει

Επειδή Κατά τη νομολογία του ΣτΕ, όπως έχει διαμορφωθεί παγίως κατά τις τελευταίες δεκαετίες, σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής ειδικών ή εκτάκτων εισφορών (και συνεπώς είναι

εφαρμοστέα και στην προκειμένη ειδική εισφορά), γίνεται ερμηνευτικώς δεκτό ότι οι εκάστοτε επιβαλλόμενες εισφορές τέτοιου είδους συνιστούν επιβαρύνσεις, οι οποίες δεν έχουν ως αντικείμενο τα εισοδήματα, τούτέστι δεν αποτελούν φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αλλά ότι τα εισοδήματα αυτά απετέλεσαν απλώς το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής κάθε έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, αλλά και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι, κατά τεκμήριο, ευπορότεροι πολίτες (πρβλ ΟΛΣΤΕ 1685/2013, 3408/2013, 1512/1991, 1317, 1318/1979, ΣΤΕ, 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984, επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986 κ.ά.).

Η ως άνω ερμηνευτική θέση ενδυναμώνεται, εν προκειμένω και από τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, κατά την οποία, για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Μάλιστα δε, στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Οι εν λόγω ρυθμίσεις επιβεβαιώνουν, ασφαλώς, έτι περαιτέρω, ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν διαθέτει τα εννοιολογικά στοιχεία που επιτρέπουν την ταύτιση αυτής με φόρο εισοδήματος, ο οποίος, εξ ορισμού, επιβάλλεται επί του, φορολογουμένου καθαρού εισοδήματος (βλ. άρθρ. 1 και 4 παρ. 1 του ν. 2238/1994 και 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013) όχι δε και επί του απαλλασσόμενου τοιούτου.

Κατά συνέπεια, οιαδήποτε ερμηνευτική επέκταση της προαναφερθείσας, αναμφισβήτητης, φορολογικής απαλλαγής των αποδοχών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης καθίσταται σαφώς απαγορευτική, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές (περί της εν λόγω στενής ερμηνείας βλ. ΣΤΕ 3302/2013, 673/2013, 4232/2011, 1774/2010 κ.ά.). Σημειωτέον, εξάλλου, ότι, όπου ο νομοθέτης θέλησε να χορηγήσει απαλλαγή από την εισφορά αλληλεγγύης, το όρισε ρητά (βλ. τις ως άνω διατάξεις της παράγρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους αναπήρους και μακροχρόνια ανέργους ως και της περ. 7 της υποπαρ. Β2 άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014, Α' 85 για τριτέκνους - πολυτέκνους), επομένως, ελλείψει ρητών απαλλακτικών διατάξεων και για τα ως άνω εισοδήματα που επικαλείται ο ελεγχόμενος, δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής αυτών από της εισφοράς, μη συγχωρουμένης, κατά τα λεχθέντα, της διασταλτικής ερμηνείας και εφαρμογής των ως άνω απαλλακτικών ρυθμίσεων (ΝΣΚ 361/2014).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν εντάσσεται στις προαναφερόμενες εξαιρέσεις από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης όπως αβάσιμα ισχυρίζεται.

Επειδή με την εγκύκλιο **ΔΕΑΦ Α 1176363 ΕΞ 23-11-2018** της ΑΑΔΕ, με θέμα (Μη υπολογισμός κυρώσεων στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και

του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, κατά την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή κατά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12Α 1132102 ΕΞ 2012/24.9.2012

έγγραφό μας, **δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997 στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και του τέλους επιτηδεύματος, όταν υποβάλλονται εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.** Ομοίως και κατά τον υπολογισμό του πρόστιμου που επιβάλλεται στις δηλώσεις που υποβάλλονται στο πλαίσιο του ν. 4512/2018, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ των χρεωστικών ποσών ανά ΚΑΕ φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτ/μου και όχι στη διαφορά των ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης (σχετ. το ΔΕΑΦ Α 1138641 ΕΞ2018/21.9.2018 έγγραφό μας).

2. Τέλος, οι ως άνω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης και κατά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η ΔΕΛ Α 1 1053230ΕΞ2014/27-3-2014 (Β' 812) Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. και η ΠΟΛ. 1197/2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β' 4385/2017 και Β' 437/2018))».

Σύμφωνα με τα ως άνω προβαίνουμε στην διαγραφή των πρόσθετων φόρων επί **της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης** ήτοι διαγραφή ποσού 472,06 ευρώ.

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται μερικώς αποδεκτοί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **Μερική αποδοχή** της από **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ««..... του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις **ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**, με διεύθυνση έδρας στην , επί της οδού , **την επικύρωση των** α)Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (1/1-31/12/2014), β) Της υπ' αρ./18 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2014 **και την τροποποίηση, γ)** Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

1) Επί της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014).

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό ποσό	7.418,55	11.827,91	11.827,91	4.409,36

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ: 4

Επί της υπ' αρ./18 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014).

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου	600,00	600,00

Γ. Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης

Επί της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011(φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	222.436,37	269.642,76	269.642,76	47.206,39
Συντελεστής εισφοράς	0,04	0,04	0,04	
Εισφορά	8.897,45	10.785,71	10.785,71	1.888,26
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας(αρ.49 Ν. 4509/17)	0,00	472,06		
Σύνολο εισφοράς	8.897,45	11.257,77	10.785,71	1.888,26

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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