



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1313

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1069/4-3-2014 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 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2012), της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) και της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) και την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 600,00 € (200,00 € * 3), λόγω μη καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων ποσού δαπάνης 1.875,35 € που αποτελεί τεκμαρτό μίσθωμα για την ιδιόχρηση της επαγγελματικής εγκατάστασης κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 200,00 €, λόγω μη καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων ποσού δαπάνης 824,00 € που αποτελεί εισφορά ασφαλιστικού ταμείου κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 4 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αυξήθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από 5.897,46 € σε 6.258,15 € και ειδικότερα το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα από 2.085,40 € σε 4.439,06 €. Η εν λόγω αύξηση οφείλεται στην προσθήκη λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 1.875,35 € (τεκμαρτό μίσθωμα ιδιόχρησης) καθώς και εισοδήματα ελευθερίου επαγγέλματος που δεν εντάσσονται σε άλλη πηγή (μη αιτιολογημένες πιστώσεις) ύψους 478,31 €, χωρίς ωστόσο να προκύψει φόρος για καταβολή.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 327,57 €, και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 302,48 €, δη σύνολο φόρου 630,05 €, καθώς αυξήθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από 6.595,12 € σε 7.855,02 € και ειδικότερα το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα από 4.776,03 € σε 6.035,93 €. Η εν λόγω αύξηση οφείλεται στην προσθήκη λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 824,00 € (εισφορά ασφαλιστικού ταμείου) καθώς και εισοδήματα ελευθερίου επαγγέλματος που δεν εντάσσεται σε άλλη πηγή (μη αιτιολογημένες πιστώσεις) ύψους 435,90 €.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 440,62 €, και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 220,31 €, δη σύνολο φόρου 660,93 €, καθώς αυξήθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από 4.066,03 € σε 5.760,73 € και ειδικότερα το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα από 3.237,37 € σε 4.932,07 €. Η εν λόγω αύξηση οφείλεται στην προσθήκη λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 824,00 € (εισφορά ασφαλιστικού ταμείου) και 870,70 € (τεκμαρτό μίσθωμα ιδιόχρησης).

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 300,00 €, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62§5 του Ν. 2238/94, από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

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

- 1) Η υπ' αριθ./2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών ποσού 603,90 € (η διαφορά 435,90 €) στον πελάτη, πρέπει να κριθεί ως αιτιολογημένη, καθόσον αφορούσε αμοιβή για υπόθεση που εξελίχθηκε σε βάθος χρόνου σε διάφορα δικαστήρια.
- 2) Τα μη καταχωρηθέντα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών και του τεκμαρτού μισθώματος από ιδιόχρηση, ουδόλως επηρέασαν τα ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων και δεν παρεμπόδισαν τη διενέργεια ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοκατοίκηση έχουν λογιστική βάση μηδέν. Η καταγραφή των σχετικών ποσών δαπανών στα διάφορα φορολογικά

έγγραφα (Ε1, Ε3, κ.λπ.) τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά τον νόμο 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης, δεδομένου ότι διασφαλίζει τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων, επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Ανάλογη εφαρμογή και σκεπτικό πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει και για την καταχώρηση δαπανών που αποτελούν ασφαλιστικές εισφορές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «**1.** Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **2.** Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι: «**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 ελευθέρων 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 εισοδήματος 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.».**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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...»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη

φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.)......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. 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. Πράγματι, 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 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... 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 ελλείψει 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.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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 αναγκάων, 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».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4093/2012 παρ. Ε' υποπαρ. Ε1 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 ποσό 435,90 €. Ο προσφεύγων εξέδωσε τις ΑΠΥ με αριθ./2011 ποσού 740,00 €,/2013 ποσού 824,10 € και με αριθ./2013 ποσού 603,90 € στον , ενώ στις 19.06.2013 κατατέθηκε σε τραπεζικό του λογαριασμό από τον πελάτη του για παρεχόμενες υπηρεσίες δικηγόρου το ποσό των 2.000,00 €. Από τη συσχέτιση των ημερομηνιών έκδοσης των στοιχείων με την ημερομηνία πίστωσης η φορολογική αρχή αποδέχτηκε ως αιτιολογημένες τις αμοιβές για παροχή υπηρεσίας των υπ' αριθ./2011 και/2013 Α.Π.Υ. αλλά όχι την υπ' αριθ./2013 (αξίας 603,90 €), καθώς εκδόθηκε μετά την υπό κρίση πίστωση των 2.000,00 €, με αποτέλεσμα η διαφορά εκ 435,90 € να κριθεί ως μη αιτιολογημένη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως η έκδοση της Α.Π.Υ. μετά την πληρωμή του πελάτη του δικαιολογείται από το γεγονός ότι παρείχε υπηρεσίες σε βάθος χρόνου. Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο κατά τον χρόνο που κατέστη απαιτητό μέρος της αμοιβής του, για το μέρος αυτό και την

υπηρεσία που παρασχέθηκε. Συνεπώς ο ισχυρισμός του περί αιτιολογημένης πίστωσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: ... **αα)** Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού μέχρι την λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. ... **ββ)** Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα ... **εε)** Του ποσού της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο. ...

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

Επειδή, στο άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.....*».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.08.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι: «**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

2. Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

3. Από τη διατύπωση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία αναφέρει ότι στα γενικά έξοδα διαχείρισης προκύπτει ότι οι περιγραφόμενες σε αυτήν κατηγορίες δαπανών είναι ενδεικτικές και επομένως θα μπορούσε να συμπεριληφθούν στα γενικά

έξοδα διαχείρισης και οι δαπάνες που αναφέρονται στο έγγραφό σας (ενοίκια, έξοδα μετακίνησης, ΔΕΚΟ κ.τ.λ.).

4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. ...»

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013» ορίζεται ότι: «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, στην ΠΟΛ 1113/2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι: «Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή της σχετικότητας, οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν μόνο όσες πληροφορίες είναι σχετικές και απαραίτητες για την ενημέρωση των μετόχων, του επενδυτικού κοινού και λοιπών ενδιαφερόμενων για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας.

Επειδή, στο Άρθρο 23. «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιοχρησίας κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου».

Επειδή, στο άρθρο 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν. 4172/2013» ορίζεται ότι: «1. Ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα. γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών. δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο. Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή, στο έγγραφο της Διοίκησης «ΔΕΑΦ Α 1021369 ΕΞ 2017/10.2.2017 Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση» ορίζεται ότι: « 4. Τέλος, σε ό,τι αφορά τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3, θα συμπληρωθούν οι κωδικοί που αφορούν στο καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό και στη συνέχεια με τη βοήθεια του πίνακα Κ' (πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής - λογιστικής βάσης) θα υπολογιστούν οι διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και φορολογικής βάσης και αφού ληφθούν υπόψη οι διαφορές αυτές, θα διαμορφωθούν τα τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη που θα αναγραφούν στους αντίστοιχους κωδικούς του Πίνακα Ζ'.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) «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 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.» Από το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, θα πρέπει

να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 3/1992: «Άρθρο 7: «7.0. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο. Βασική αρχή της διπλογραφικής μεθόδου είναι ότι κάθε οικονομική πράξη επιφέρει διπλή, ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή των οικονομικών μεγεθών. 7.1. Λογιστικό σύστημα που ακολουθείται. Ο επιτηδευματίας, κατά την τήρηση των λογιστικών του βιβλίων, μπορεί να εφαρμόζει οποιοδήποτε, λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο-κεφάλαιο 2.2 του Π.Δ. 1123/1980: «2.2.6 ΟΜΑΔΑ 6η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ..... **2. Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται:** στ. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις, αυτασφάλιστρα), τα οποία δε συνδέονται με εκταμίευση και δε λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής».

Επειδή, από το Υπ. Οικονομικών είχε γίνει δεκτό ότι για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. η επιχείρηση μαζί με τα ακαθάριστα έσοδα από τις εμπορικές εργασίες δύναται να φέρει στα βιβλία της ως έσοδο το τεκμαρτό μίσθωμα των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της, αντιστοίχως δε να εκπέσει εκ των ακαθαρίστων αυτής εσόδων, υπό τύπο γενικού εξόδου, το τεκμαρτό ενοίκιο των αυτών ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.Δ.3323/1955 (σημ.: νυν υποπεριπτ. ββ' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.). Επειδή όμως στην περίπτωση αυτή το ποσό του εσόδου (τεκμαρτό μίσθωμα) είναι ίσον με το ποσό του εξόδου (τεκμαρτό ενοίκιο) και κατά συνέπεια τα ποσά αυτά λογιστικώς αντιλογίζονται, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην εμφανίσει τα ποσά στα βιβλία της, καθόσον αυτό καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα (εγκύκλιος 139/1958).

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών φορολογικών διατάξεων, ο συμψηφισμός του τεκμαρτού εσόδου από ιδιόχρηση με την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη είναι καταρχήν επιτρεπτός, έτσι ώστε να μην υφίσταται επί της ουσίας υποχρέωση για καταβολή κύριου φόρου.

Επειδή, η επιβολή φόρου επί τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση ακινήτου, όπως έχει καθιερωθεί, έχει την εξής έννοια: Η εκάστοτε επιχείρηση ως κάτοχος του ακινήτου αποκτά ένα όφελος καθώς ναι μεν δεν εισπράττει κάποιο ποσό ενοικίου, αλλά χρησιμοποιεί το ακίνητο αυτό για την «παραγωγή» εισοδήματος και ως εκ τούτου πρέπει να φορολογηθεί για αυτό. Από την άλλη μεριά ως ασκών επιχειρηματική δραστηριότητα ναι μεν δεν καταβάλλει κάποιο ποσό, αλλά έμμεσα επιβαρύνεται λόγω του διαφυγόντος πραγματικού εισοδήματος που θα μπορούσε να του επιφέρει το ακίνητο. Ως εκ τούτου πρέπει να του αναγνωριστεί ποσό μείωσης του φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, η καταγραφή των σχετικών τεκμαρτών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3) διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής, χωρίς να απαιτείται απαραίτητα η καταχώρισή τους στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, τα τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση δεν πρέπει να επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς σε αντίθετη περίπτωση θα οδηγούσαν σε μια πλασματική διόγκωση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης και κατ' επέκταση σε μια πλασματική εικόνα σε ότι αφορά το μέγεθος της οικονομικής της δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, τα όποια τεκμαρτά κονδύλια (έσοδα – έξοδα) θα πρέπει απαραίτητα να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να εμφανίζουν λογιστική βάση μηδενική.

Επειδή, η τιθέμενη στο άρθρο 22 παρ. β του ν. 4172/2013 προϋπόθεση της καταχώρησης της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί, αφορά πραγματικές και όχι τεκμαρτές δαπάνες.

Επειδή, το γεγονός ότι η δαπάνη ιδιόχρησης δεν εγγράφηκε στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα, δεν στερεί το δικαίωμα από τον προσφεύγοντα να την εκπέσει, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για πραγματική δαπάνη αλλά για τεκμαρτή, η οποία σύμφωνα με την γενικές αρχές λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.) δεν είναι απαραίτητο να αποτυπώνεται με εγγραφή στα βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, αναφορικά με την μη ορθή κρίση της διοίκησης, κατά το ποσό που αυτή σχετίζεται με την ιδιόχρηση του ακινήτου του, τεκμαρτή δαπάνη 1.875,35 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 και 870,70 € για το φορολογικό έτος 2014 ιδιόχρηση του ακινήτου του, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, οι υπό κρίση εισφορές ασφαλιστικών ταμείων ύψους 824,00 € τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και ύψους 824,00 € τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, καθόσον δεν είχαν καταχωρηθεί στο σκέλος των εξόδων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) και της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και

γ) την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	600,00€	0,00€

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5. ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	200,00€
----------	---------

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Εισόδημα προσφεύγοντα από ακίνητα	1.819,09€	1.819,09€	1.819,09€	0,00€
Εισόδημα προσφεύγοντα από ελευθέρια επαγγέλματα	2.085,40€	4.439,06€	2.563,71€	-1.875,35€
Συνολικό εισόδημα προσφεύγοντα	3.904,49€	6.258,15€	4.382,80€	-1.875,35€
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών προσφεύγοντα	1.992,97€	0,00€	1.514,66€	1.514,66€
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγοντα	5.897,46€	6.258,15€	5.897,46€	-360,69€
Διαφορά φόρου		0,00€	0,00€	0,00€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Διαφορά φόρου	327,57€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	302,48€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	630,05€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Εισόδημα προσφεύγοντα από ακίνητα	827,17€	827,17€	827,17€	0,00€
Εισόδημα προσφεύγοντα από τόκους – μερίσματα - δικαιώματα	1,49€	1,49€	1,49€	0,00€
Εισόδημα προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα	3.237,37€	4.932,07€	4.061,37€	-870,70€
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγοντα	4.066,03€	5.760,73€	4.890,03€	-870,70€
Διαφορά φόρου		440,62€	214,24€	-226,38€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		220,31€	107,12€	-113,19€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		660,93€	321,36€	-339,57€

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.