



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1314

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

e-mail : ded.thess@aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.
5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ 20.03.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

9. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

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

Επί της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ 20.03.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), φόρος ποσού 5.656,49€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 5.801,32€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 685,64€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 12.143,47€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός του, με την προσθήκη, στις καθαρές αμοιβές από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος α) λογιστικών διαφορών, ποσού 10.300,92€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις και β) ποσού 240,00€ λόγω μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της εκδοθείσας ΑΠΥ 3602/2013, καθώς και προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία ποσού 6.840,00€, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 ν.2238/1994.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./04.11.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. υπόθεσης έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ, που απεστάλη στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και αφορούσε σε απόκρυψη εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (φυσιοθεραπευτή). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) και την τελική κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και προσδιορίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, ύψους 6.840,00€:

REC ID	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσά Πίστωσης
4328	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/5/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		200,00
4475	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19/8/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		6.000,00
4621	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19/11/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		640,00
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στο έτος 2013 που δεν αιτιολογήθηκαν						6.840,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη ύπαρξη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ως προς την προσαύξηση περιουσίας ποσού 6.840,00€. Η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο εξειδίκευσης των πραγματικών περιστατικών και είναι ανατιολόγητη και αόριστη μη λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία. Η πίστωση με REC ID 4475 αφορά επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης προς τον Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του τελευταίου, παραστατικό μεταφοράς του χρηματικού ποσού στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, αντίγραφο κινήσεως του επίμαχου λογαριασμού μετά του σχετικού παραστατικού ανάληψης του αρχικώς δοθέντος χρηματικού ποσού και λοιπά έγγραφα/παραστατικά σχετικά με την αγορά αυτοκινήτου για την οποία χορηγήθηκε η ταμειακή

διευκόλυνση. Μη υποχρέωση σύνταξης συμφωνητικού χορήγησης δανείου (σχετική και η υπ' αριθ. 1406/10.05.2019 απόφαση της ΔΕΔ). Οι πιστώσεις με REC ID 4328 και 4621 αφορούν ιδιωτικές συναλλαγές και συγκεκριμένα διαδικτυακές πωλήσεις προσωπικών ειδών (κινητό τηλέφωνο, μουσικά όργανα) για τις οποίες είναι αδύνατη η ανεύρεση στοιχείων λόγω παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος.

2. Αυθαίρετος ο χαρακτηρισμός των εκπεσθέντων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα ως μη παραγωγικών. Ειδικότερα, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσά 2.590,35€ και 3.596,34€ λόγω εφαρμογής rebate και clawback από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. παραβιάζοντας την αρχή του δεδουλευμένου και ποσό 2.596,70€ δαπανών ξενοδοχείων που πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς σκοπούς.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το 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, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας*».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι: «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση*».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. 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. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. 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. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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 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, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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

αντιπαχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή

προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣΤΕ 1893/2018).

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος (είτε ως μοναδικού δικαιούχου είτε ως συνδικαιούχου) διαπίστωσε προσαύξηση της περιουσίας του στο έτος 2013, κατά το ποσό των 6.840,00€, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, λόγω πρωτογενών πιστώσεων που δεν αιτιολογήθηκαν (επαρκώς), με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους είτε αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ως κάτωθι:

REC ID	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσά Πίστωσης
4328	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/5/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		200,00
4475	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19/8/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		6.000,00
4621	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19/11/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		640,00
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στο έτος 2013 που δεν αιτιολογήθηκαν						6.840,00

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, όπως ορίζει το άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «*Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης*».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα: «*1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια...*».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: «*Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά*».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα: «*1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής*».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «*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 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. 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 την νομολογία (ΣτΕ 446/2003, ΣτΕ 5980/1996, ΣτΕ 1984/1993), μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον ΚΦΔ διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του ΚΦΔ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να

προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με REC ID 4328 και 4621, ύψους 200,00€ και 640,00€ αντίστοιχα, δεν αποτελούν προϊόν της επαγγελματικής του δραστηριότητας και πιθανολογεί ότι αφορούν διαδικτυακές πωλήσεις προσωπικών ειδών ιδιωτικού χαρακτήρα (πώληση κινητού και μουσικού οργάνου). Ωστόσο, ο προσφεύγων ουδέν έγγραφο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο προσκόμισε και συνεπώς, ο επιμέρους ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση με REC ID 4475 αφορά ισόποση επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης που είχε παράσχει στον παιδικό του φίλο και συνάδελφο , το 2009, για κάλυψη υποχρεώσεων του λόγω αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό ανάληψης μετρητών ποσού 6.000,00€ και ημερομηνία 28/01/2009 του ιδίου, παραστατικό μεταφοράς από τραπεζικό λογαριασμό του στον προσφεύγοντα, ποσού 6.000,00€ με ημερομηνία 19/08/2013, που αντιστοιχεί στην υπό κρίση πίστωση με REC ID 4475, την ΑΛΠ 79/29.07.2008 Απόδειξη Λιανικής Πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, συνολικής αξίας 42.000,00€ με αγοραστή τον , τραπεζική επιταγή σε διαταγή του με ημερομηνία έκδοσης 28/07/2008, ποσού 20.000,00€, το υπ' αριθ. 1139/30.04.2008 γραμμάτιο είσπραξης της εταιρείαςΑ.Ε. – Α.Φ.Μ. , ποσού 1.000,00€, από τον , με αιτιολογία «προκαταβολή για αγορά αυτοκινήτου» και έγγραφο της ALPHA BANK που ενέκρινε τη χορήγηση δανείου προς τον ποσού 21.000,00€ για την αγορά αυτοκινήτου με επισυναπτόμενο πίνακα των μηνιαίων δόσεων καθώς και τις από 12/08/2019 και 04/03/2020 υπεύθυνες δηλώσεις που βεβαιώνει το παραπάνω γεγονός. Από το συνδυασμό των ανωτέρω και την αλληλουχία των γεγονότων συνάγεται ότι η υπό κρίση πίστωση αφορά την επιστροφή του εκταμιευθέντος την 28/01/2009 χρηματικού ποσού των 6.000,00€ που χορηγήθηκε εν είδει ταμειακής διευκόλυνσης στον για την αποπληρωμή των δανειακών υποχρεώσεων του τελευταίου που απέρρευσαν από την απόκτηση του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου. Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός αυτός γίνεται αποδεκτός.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή, προβάλλεται βάσιμα κατά τα αναλυτικώς εκτεθέντα ανωτέρω και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την πίστωση με REC ID 4475, ποσού 6.000,00€.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, ...».

Επειδή, με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. 2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου... 4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. 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, ... β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης... ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και πρόσβασης στο διαδίκτυο για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες...».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη

να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα 2008, 11^η έκδοση, σελ. 2215].

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: *«Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».*

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου οριζόταν 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...».*

Επειδή, με την παρ. 13 του άρθρου 6 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: *«Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή*

Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958). Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η έκπτωση που χορηγεί διαγνωστικό κέντρο στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός της διαχειριστικής περιόδου 2013 με την έκδοση σχετικού πιστωτικού τιμολογίου εντός αυτής, για υπηρεσίες υγείας που είχαν παρασχεθεί σε ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας χορηγείται η εν λόγω έκπτωση με την έκδοση του σχετικού πιστωτικού τιμολογίου, ήτοι της χρήσης 2013 (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1090116 ΕΞ 2013/3.6.2013 και Δ12Β 1138837 ΕΞ 2013/11.9.2013 έγγραφα). Με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι η μηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσηλεία και φυσικοθεραπείες που παρέχονται από συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που εγγράφονται στους οικείους Κωδικούς Αριθμούς Εξόδων (Κ.Α.Ε.). Το υπερβάλλον ποσό αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους των ανωτέρω υπηρεσιών υγείας. Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση, στη βάση της διαφοράς ανάμεσα στην προϋπολογισμένη και την πραγματική δαπάνη, μετά την αφαίρεση τυχόν επιστροφών (rebates), εκπτώσεων, και μη αποδεκτών δαπανών και καταβάλλεται από τους ως άνω συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, εντός μηνός από την πιστοποίησή του σε λογαριασμό τραπεζής που θα υποδείξει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Σε περίπτωση απράκτου παρελεύσεως της στο προηγούμενο εδάφιο προθεσμίας, το Διοικητικό Συμβούλιο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. διακόπτει τη σύμβαση του συμβεβλημένου παρόχου με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του οφειλόμενου από αυτόν (πάροχο) ποσού ή την είσπραξή του κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. (παρ.1). Καθιερώνεται κλιμακούμενο ποσοστό επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ για νοσηλεία, διαγνωστικές εξετάσεις και φυσικοθεραπείες των ασφαλισμένων του προς τους συμβεβλημένους με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ιδιώτες

παρόχους των ως άνω υπηρεσιών υγείας, υπέρ του Οργανισμού ως επιστροφή (rebate) για κάθε μήνα. Το ποσό της επιστροφής που οφείλει ο πάροχος υπολογίζεται επί των νομίμων παραστατικών και συμψηφίζεται με το ποσό που οφείλει να καταβάλει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στον πάροχο, εντός του ίδιου ή και του προηγούμενου έτους. Οι διατάξεις του παρόντος τυγχάνουν εφαρμογής και επί των ισχυουσών συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και των ιδιωτών παροχών υπηρεσιών υγείας. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας ορίζονται και μπορούν να αναπροσαρμόζονται και εξειδικεύονται τα ποσοστά της επιστροφής, η προοδευτική διαβάθμιση, κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διατάξεως, καθώς και περαιτέρω αναγκαία μέτρα και μηχανισμοί για την πιστή εκτέλεση και τήρηση του εγκεκριμένου ανά έτος, προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (παρ.5). Ενόψει των ανωτέρω, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής κατ' εφαρμογή των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013 μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά θα μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές. Για τις περιπτώσεις αυτές, δεν ορίζεται ρητά χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, ωστόσο από τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 1470/1989), καθώς και από τη διοικητική πρακτική, ο χρόνος αυτός θεωρείται ότι συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα τα σχετικά ποσά. Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α' της παρούσας, για τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγούνται από τους παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκπτώσεις (π.χ. 2014), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 2013) κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013. Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης των πιστωτικών αυτών τιμολογίων, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν έκπτωση για συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα πιστωτικά αυτά τιμολόγια καταχωρούνται στα βιβλία της χρήσης εντός της οποίας εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ2017/30.05.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.4308/2014, όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Όπως διευκρινίστηκε με την παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των

διαφορών (θέμα πραγματικό). Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back), εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στη χρήση εντός της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά (π.χ. 2017), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών (π.χ. 2013, 2014), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013. Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014). Τέλος, τα υπόψη τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης αυτών, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την με ημερομηνία 30/12/2019 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος, έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, ποσού 2.596,70€ και δαπάνη 33,00€ για αγορά οινόπνευματώδους ποτού για τις οποίες δεν προκύπτει ο παραγωγικός χαρακτήρας τους, δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας ποσού 517,08€ διότι αφορά τηλεφωνικό αριθμό που δεν χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης, δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων κ.λπ. Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με κυλινδρισμό κινητήρα κάτω των 1400 κ.εκ., ποσού 155,12€ εκ συνόλου 517,08€, ήτοι ποσοστό 30% επί των συνολικών δαπανών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 31 παρ. 1 περ. β' του ν.2238/1994, έξοδα κινητής τηλεφωνίας, ποσού 1.040,62€, κατ' εφαρμογή του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ψ' του ν.2238/1994, ποσό αυτόματης επιστροφής (clawback) και ποσό κλιμακωτής έκπτωσης (rebate) των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του Ν.4172/2013, ύψους 3.596,34€ και 2.590,35€ αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης των προβλεπόμενων το άρθρο 6 παρ. 13 του Κ.Φ.Α.Σ. σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1194/2014 πιστωτικών τιμολογίων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, συνολικού ποσού 2.596,70€. Συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή απέρριψε την έκπτωση των παρακάτω φορολογικών στοιχείων:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Συνολική αξία
22/1/2013	ΑΠΥ72160	106,80
27/1/2013	ΑΠΥ18709	167,60
10/3/2013	ΤΙΜ18	273,50
23/3/2013	ΤΙΜ37	158,20
30/3/2013	ΤΙΜ45	130,00
7/4/2013	ΤΙΜ57	148,00

13/4/2013	TIM74	130,00
20/4/2013	TIM99	239,70
25/5/2013	TIM159	170,00
1/6/2013	TIM171	155,00
5/6/2013	ΤΠΥ1592	100,80
30/6/2013	ΤΠΥ3721	309,50
23/11/2013	TIM988	97,10
29/12/2013	ΤΠΥ11838	410,50
Σύνολο εξόδων διαμονής		2.596,70

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε φωτοαντίγραφο των εξής φορολογικών στοιχείων: της ΑΠΥ 72160/22.01.2013 για μία διανυκτέρευση δύο ατόμων, του TIM18/10.03.2013 για δύο διανυκτερεύσεις δύο ατόμων, του TIM37/23.03.2013 για μία διανυκτέρευση δύο ατόμων, του TIM45/30.03.2013 για μία διανυκτέρευση δύο ατόμων, του TIM57/07.04.2013 για μία διανυκτέρευση δύο ατόμων, του TIM74/13.04.2013 για μία διανυκτέρευση ενός ατόμου, του ΤΠΥ1592/05.06.2013 για μία διανυκτέρευση ενός ατόμου και του TIM988/23.11.2013 για μία διανυκτέρευση ενός ατόμου. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του στην οποία αναφέρει ότι συμμετείχαν από κοινού σε διάφορα σεμινάρια και events για θεραπείες με μηχανήματα laser και εφαρμογή σχετικών τεχνικών μεθόδων. Επίσης, ο προσφεύγων προσκόμισε βεβαίωση της εταιρείας Α.Ε. για συμμετοχή του προσφεύγοντος, στις 08/03/2013 και 29/06/2013, σε ενημερωτικό σεμινάριο - workshops για νέο εξοπλισμό θεραπειών. Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε εντολές αγοραστή/ενοικιαστή προς την κτηματομεσιτική εταιρεία Ο.Ε. για υποδειχθέντα ακίνητα (επαγγελματικούς χώρους), με ημερομηνίες 26/01/2013, 23/03/2013, 12/04/2013, 24/05/2013, 31/05/2013, 22/11/2013 και 28/12/2013. Περαιτέρω, από το υποσύστημα Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων απέκτησε εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην περιοχή της Αθήνας, σε μεταγενέστερο έτος (30/09/2015).

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω, ήτοι προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα, προκύπτει ότι αβάσιμα η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις δαπάνες που καλύπτονται από τα φορολογικά στοιχεία TIM18/10.03.2013 αξίας 273,50€, TIM37/23.03.2013 αξίας 158,20€, TIM74/13.04.2013 αξίας 130,00€ και TIM988/23.11.2013 αξίας 97,10€, ήτοι συνόλου 658,80€ διότι οι εν λόγω δαπάνες εμπίπτουν στην κατηγορία των παραγωγικών και αποδεικνύονται από νόμιμα δικαιολογητικά έγγραφα, η δε εξέταση της σκοπιμότητας και του προσήκοντος μέτρου είναι ανεπίτρεπτη.

Αντιθέτως, απορρίπτεται η έκπτωση των δαπανών διανυκτέρευσης για τις οποίες εκδόθηκαν τα εξής φορολογικά στοιχεία: ΑΠΥ 72160/22.01.2013, TIM45/30.03.2013, TIM57/07.04.2013 και ΤΠΥ1592/05.06.2013, διότι από την διασταύρωση των προσκομισθέντων δικαιολογητικών δεν διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 31 ν.2238/1994

για την έκπτωσή τους, ενώ η υπεύθυνη δήλωση του δεν δύναται να αποτελέσει σύμφωνα με τα προαναφερθέντα νόμιμο αποδεικτικό μέσο. Επιπροσθέτως, για τις λοιπές δαπάνες διανυκτέρευσης δεν προσκομίστηκαν αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων προκειμένου να είναι εφικτή η κρίση επ' αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι νομίμως εξέπεσε, στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ποσό αυτόματης επιστροφής (clawback) και ποσό κλιμακωτής έκπτωσης (rebate) των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του Ν.4172/2013, ύψους 3.596,34€ και 2.590,35€ αντίστοιχα, καθότι τα ποσά αφορούσαν παρασχεθείσες υπηρεσίες (φυσιοθεραπείας) εντός του 2013 και συνεπώς, όχι μόνο βαρύνουν τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης αλλά είναι και ανεπίτρεπτος ο συμψηφισμός τους σε επόμενη χρήση κατ' επίκληση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων είχε καταχωρήσει τα ανωτέρω ποσά στα διάφορα έξοδα με την αιτιολογία «Κρατήσεις Ταμείων», ως δικαιολογητικά εγγραφής προσκομίστηκαν τα υπ' αριθ. πρωτ. 25090/12.11.2013 και 283/29.10.2013 έγγραφα του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με τα οποία ενημερώθηκε ο προσφεύγων για το ύψος των ποσών, για δε το ποσό αυτόματης επιστροφής (clawback) Α' εξαμήνου 2013 επισημαίνεται ότι η οριστικοποίηση θα γίνει επί εκκαθαρισμένων οφειλών. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα διότι, σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ.1191/2014, το υπερβάλλον ποσό που αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 100 του ν.4172/2013 καθώς και το ποσό επιστροφής (rebate) που οφείλουν στον ΕΟΠΥΥ οι συμβεβλημένοι με αυτόν ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας, συνιστά έκπτωση η οποία μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα και πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου που στην προκειμένη περίπτωση δεν εκδόθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων ουδένα ισχυρισμό περί των λοιπών λογιστικών διαφορών που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο προέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης απόρριψης δαπανών, προβάλλεται νόμω και ουσία βάσιμα κατά τα αναλυτικώς εκτεθέντα ανωτέρω και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις αιτιολογημένες δαπάνες διανυκτέρευσης συνολικού ποσού 658,80€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα, την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013).

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

Υπ' αριθ. /12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	185.444,07	185.444,07	0,00
Καθαρά κέρδη	124.144,56	124.144,56	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές	10.300,92	9.642,12	-658,80
Φορολογητέα Καθαρά κέρδη	134.445,48	133.786,68	-658,80
Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία	6.840,00	840,00	-6.000,00
Εισόδημα από ακίνητα	2.716,00	2.716,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	144.001,48	137.342,68	-6.658,80
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	43.395,81	41.198,41	-2.197,40
Φόρος που αναλογεί βάσει δήλωσης	37.739,30	37.739,30	0,00
Διαφορά φόρου για καταβολή	5.656,51	3.459,11	-2.197,40
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2.828,26	1.729,56	-1.098,70
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	2.973,06	1.818,11	-1.154,95
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	685,64	419,29	-266,35
Σύνολο για καταβολή	12.143,47	7.426,07	-4.717,40

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.