



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-7-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1845

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-03-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.:**, δικηγόρου, κατοίκου Κομοτηνής, επί της οδού, Τ.Κ. κατά της με αριθμό/22-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 12-4-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-3-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/22-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού **55,73€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού **5,57€**, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 68,54€, **ήτοι συνολικό ποσό 129,84€**, λόγω απόρριψης δαπανών ποσού 240,00€ και λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για παροχή υπηρεσιών, συνολικού ποσού 604,77€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α & ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων φορολογικών ετών 2014-2016 από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο κατ' εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ./22-5-2018 εντολής ελέγχου.

Στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019, διαπιστώθηκε διαφορά στις καταχωρημένες στα φορολογικά βιβλία δαπάνες με τις δαπάνες που «μεταφέρθηκαν» στη δήλωση Ε3 ποσού **240,00€** (δαπάνες βιβλίων 8.109,33€ και δαπάνες

δήλωσης 8.349,33€). Επίσης, από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών με τη χρήση του Σ.Μ.Λ.Τ. διαπιστώθηκαν εννέα (9) ονομαστικές καταθέσεις, η αιτία των οποίων δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς από την προσφεύγουσα.

Κατόπιν έκδοσης του .../16-11-2020 σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημά της, αιτιολογώντας περαιτέρω τις πιστώσεις. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αποδεχόμενη ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας προσδιόρισε τις ανατιολόγητες καταθέσεις ως εξής:

Ημερομηνία κατάθεσης	Αιτιολογία τράπεζας		Ποσό	Αιτιολογία ελεγχόμενης
10-03-2015		630,00 €	281,91 €	ΑΠΥ .../15 ΑΞΙΑΣ 348,09 & .../15 ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΠΡΟΕΙΣΠΡΑΞΗΣ
16/03/2015			150,00 €	ΑΠΥ .../15 &/30-3-15 ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΠΡΟΕΙΣΠΡΑΞΗΣ
26/03/2015			23,36 €	ΑΠΥ .../15 ΑΞΙΑΣ 206,64€
05/11/2015			100,00 €	ΑΓΝΩΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ
29/12/2015			49,50 €	ΑΠΥ/201 ΑΞΙΑΣ 246,00€
	ΣΥΝΟΛΟ		604,77 €	

Κατόπιν αυτού εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-03-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Ανατιολόγητη απόρριψη των βάσιμων και πραγματικών ισχυρισμών της. Η χρηματική κατάθεση από τη στις 10-3-2015, ποσού 630,00€ αφορούσε την αμοιβή της προσφεύγουσας, για την οποία εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2015 ΑΠΥ, ποσού 348,09€, και έξοδα φακέλου. Η κατάθεση από τη στις 16-3-2015, ποσού 150,00€ αφορούσε την πληρωμή δικαστικού παραβόλου για την άσκηση αίτησης ακύρωσης, στις 30-3-2015, ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.
2. Εσφαλμένος ο τρόπος προσδιορισμού της διαφοράς φόρου μεταξύ δήλωσης και ελέγχου. Εσφαλμένα πρόσθεσαν το πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης στο χρεωστικό υπόλοιπο του ελέγχου.
3. Ακυρωτέο το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα.
4. Παράνομη η επιβολή συμπληρωματικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

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

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, 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, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013: «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, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ...»

Επειδή, με το άρθρο 6 του Ν.3842/2010 τροποποιήθηκε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος (δικηγόροι, ιατροί, οικονομολόγοι, πολιτικοί μηχανικοί κ.λπ.) και από 1.1.2011, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες, αντί του χρόνου κτήσης του εισοδήματος με την είσπραξη των αμοιβών. Αντίστοιχη είναι και η διάταξη του άρθρου 13 του ν. 4308/2014 σύμφωνα με την οποία: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)..., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, γ)..., δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, με την Πολ. 1208-29-12-2010 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την έκδοση Α.Π.Υ. από δικηγόρους, ως εξής: «2.1. Έκδοση γραμματίων προείσπραξης δικηγορικών συλλόγων

Όταν για τη διενέργεια δικονομικών πράξεων ή την παράσταση του δικηγόρου σε συμβολαιογραφική πράξη απαιτείται η έκδοση γραμματίου προείσπραξης της αμοιβής του, από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδεται στο χρόνο της έκδοσης του γραμματίου, δεδομένου ότι η προείσπραξη αυτή συνιστά προαπαιτήση αμοιβής, προκειμένου να παρασχεθούν οι δικηγορικές υπηρεσίες.

Παράδειγμα. Δικηγόρος συμφωνεί με πελάτη του τον έλεγχο τίτλων και την παράστασή του σε συμβολαιογραφική πράξη αγοράς ακινήτου. Το γραμμάτιο προείσπραξης της ελάχιστης προβλεπόμενης αμοιβής, ενόψει της υπογραφής του συμβολαίου, εκδίδεται από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο στις 25 Ιανουαρίου 2011.

Στο χρόνο αυτό (25.1.2011) θα εκδοθεί και η σχετική Α.Π.Υ.

3. Περιεχόμενο απόδειξης παροχής υπηρεσιών

Με την εγκύκλιο 1014038/251/Α0012/ΠΟΛ. 1035/9.2.2001, η οποία εξακολουθεί να ισχύει, έγινε δεκτό ότι, ακαθάριστο έσοδο των δικηγόρων στη φορολογία εισοδήματος, στις περιπτώσεις που κατά την προείσπραξη των αμοιβών τους, για τις οποίες εκδίδονται γραμμάτια προείσπραξης από τους δικηγορικούς συλλόγους, διενεργείται παρακράτηση από τους συλλόγους, θεωρείται η καθαρή αμοιβή, δηλαδή η συνολική αμοιβή αφού αφαιρεθούν οι κρατήσεις του δικηγορικού συλλόγου. Επίσης, διευκρινίστηκε ότι, οι δικηγορικοί σύλλογοι θα προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% σε εκείνα τα ποσά των δικηγορικών αμοιβών από τα οποία θα έχουν αφαιρεθεί οι προαναφερόμενες κρατήσεις και ότι, όταν ο εντολέας του δικηγόρου είναι υπόχρεος κατά νόμο να προβαίνει σε παρακράτηση φόρου και καταβάλλει στο δικηγόρο αμοιβή μεγαλύτερη από την ελάχιστη αμοιβή που αναγράφεται στο οικείο γραμμάτιο προείσπραξης, τότε στο επιπλέον ποσό ο εντολέας θα παρακρατεί φόρο με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Ακόμη, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1100/24.6.2010, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας στις δικηγορικές υπηρεσίες, διευκρινίστηκε ότι, όσον αφορά τους δικηγόρους, υπάγεται στο φόρο το συνολικό ποσό που καταβάλλεται ως προείσπραξη στους δικηγορικούς συλλόγους σε όσες περιπτώσεις αυτό προβλέπεται, όπως επίσης και κάθε άλλο ποσό που εισπράττεται συμπληρωματικά ή ανεξάρτητα και αυτοτελώς από αυτό ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Κατόπιν των ανωτέρω, στο περιεχόμενο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα τα εξής ποσά:

- α) Η ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή (αξία γραμματίου προείσπραξης),
- β) Η πρόσθετη αμοιβή (πέραν της ελάχιστης),
- γ) Ο Φ.Π.Α. (23%) που αναλογεί στην συνολική αμοιβή (ελάχιστη και πρόσθετη),
- δ) Η κράτηση του δικηγορικού συλλόγου (π.χ. 12%, 35% κ.λπ.),
- ε) Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος (15%) από το δικηγορικό σύλλογο,
- στ) Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος (20%) από λοιπούς υπόχρεους σε παρακράτηση.

Επισημαίνεται ότι, όταν εκδίδεται χειρόγραφη Α.Π.Υ. η αξία της αμοιβής (ελάχιστη και πρόσθετη, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) αναγράφεται και ολογράφως.

Ακόμη, σημειώνεται ότι, όταν η ελάχιστη αμοιβή (με βάση το γραμμάτιο προείσπραξης) και η πρόσθετη αμοιβή (πέραν της ελάχιστης) καθίστανται απαιτητές σε διαφορετικό χρόνο π.χ. η ελάχιστη κατά την προείσπραξη από το δικηγορικό σύλλογο και η πρόσθετη με την ολοκλήρωση της παροχής, εκδίδονται δύο ξεχωριστές Α.Π.Υ.

8.2. Διαδικαστικές ενέργειες στα πλαίσια ενιαίας εντολής

Οι προπαρασκευαστικές ή διαδικαστικές ενέργειες των δικηγόρων, οι οποίες λαμβάνουν χώρα στα πλαίσια εντολής για εκκρεμή δίκη ή συνεχόνται αιτιωδώς μ' αυτή (π.χ. κλήσεις πάσης φύσεως, εξώδικες προσκλήσεις ή δηλώσεις, εκπροσώπηση εντολέως, αναβολές κ.λπ.), δεν λογίζονται ως επιμέρους τμηματικές δικηγορικές πράξεις και δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερης Α.Π.Υ., εφόσον δεν υφίσταται απαίτηση αμοιβής γι' αυτές».

Επειδή, όταν για τη διενέργεια δικονομικών πράξεων ή την παράσταση του δικηγόρου σε συμβολαιογραφική πράξη απαιτείται η έκδοση γραμματίου προκαταβολής από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο, δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής, για παροχή υπηρεσιών, δεδομένου ότι το ποσό αναφοράς που αναγράφεται στο υπόψη γραμμάτιο καλύπτει ανάγκες υπολογισμού κρατήσεων υπέρ τρίτων (δικηγορικούς συλλόγους, ταμεία κλπ.) και δεν αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1026/2012).

Με την Εγκ. ΠΟΛ. 1046/21-2-2012, διευκρινίστηκε ότι τα ανωτέρω, όπως είναι αυτονόητο, δεν αναιρούν την υποχρέωση των δικηγόρων να εκδίδουν τα τιμολόγια ή τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στον προβλεπόμενο χρόνο, για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των υπηρεσιών τους (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Δ.Σταματόπουλου, Εκδόσεις forin 2015, σελ. 716-717).

Επειδή, με το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου 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 στην προκειμένη περίπτωση:

- Στον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην Τράπεζα Πειραιώς, κατατέθηκε ποσό 630,00€ στις 10-3-2015, με αιτιολογία κατάθεσης «.... ..». Κατά την αιτιολόγηση της ως άνω πίστωσης η προσφεύγουσα επικαλέστηκε την υπ' αριθμ./13-3-2015 Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 348,09€, εκ των οποίων 283,00€ είναι η αξία της παροχής υπηρεσίας χ 23% = 65,04€ η αξία του Φ.Π.Α, ενώ στις λοιπές κρατήσεις τρίτων αναγράφεται το ποσό των 84,45€ που ταυτίζεται με το προσκομισθέν υπ'

αρίθμ. /13-3-2015 γραμμάτιο προκαταβολής εξόδων και φόρων του δικηγορικού συλλόγου Ροδόπης. Η επίκληση καταβολής παραβόλου ποσού 150€ για την άσκηση έφεσης για λογαριασμό της πελάτισσάς της απορρίπτεται, καθώς από την με αριθμ /2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής προκύπτει ότι η έφεση ασκήθηκε από τον Ο.Α.Ε.Ε., αντίδικο της, ο οποίος απαλλάσσεται της καταβολής παραβόλου. Σε ότι αφορά τις λοιπές δαπάνες που επικαλείται ότι πραγματοποίησε για λογαριασμό στα πλαίσια εντολής εκπροσώπησης της πελάτισσας της, αυτές δεν αποδεικνύονται και ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι το επιπλέον ποσό της συνολικής κατάθεσης αποτελεί εισόδημα της προσφεύγουσας.

- Στον υπ' αριθμ. GR..... τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην Τράπεζα Πειραιώς, κατατέθηκε ποσό 150,00€ στις 16-3-2015, με αιτιολογία κατάθεσης «.». Κατά την αιτιολόγηση της ως άνω πίστωσης η προσφεύγουσα επικαλέστηκε την ΑΠΥ /30-3-2015 συνολικής αξίας 289,05€. Ωστόσο, οι συνολικές καταθέσεις της ανήλθαν σε 750€ (ήτοι τρεις καταθέσεις των 200€ και μία των 150€), τις οποίες η προσφεύγουσα αιτιολόγησε με την έκδοση των υπ' αριθμ. /2015 & /2015 Α.Π.Υ., καθώς και του /30-3-2015 γραμματίου, τα οποία στο σύνολό τους δικαιολογούν το ποσό των 600,00€ που αφορά διαφορετικές πιστώσεις.

Επειδή, τα παραστατικά εξόδων είτε εκδίδονται στο όνομα του εντολέα είτε στο όνομα του επιτηδευματία, καταχωρούνται ως έξοδα στα τηρούμενα βιβλία, αυξάνοντας όμως, παράλληλα και ισόποσα την αμοιβή του κατά το ποσό που αναγράφεται στο σχετικό παραστατικό εξόδου, διαφορετικά τα έξοδα δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη και στον επιχειρηματία και θα θεωρηθούν ως αμοιβή του.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ.1 του Ν.4174/2013 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. Η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο, ενώ στο άρθρο 34 του ίδιου ως άνω νόμου προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει 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, στην παρ.1 του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω νόμου προβλέπεται η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να κοινοποιεί στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. (ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013).

Επειδή από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι η ελεγκτική διαδικασία διορθώνει στην ουσία το περιεχόμενο της αρχικής υποβληθείσας από τον υπόχρεο δήλωσης. Αυτό σημαίνει ότι στα στοιχεία της αρχικής δήλωσης τροποποιούνται τα νέα διορθωμένα δεδομένα και διενεργείται νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι πιστωτικό και κατά το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου προκύψει μείωση του πιστωτικού αποτελέσματος ή μηδενικό αποτέλεσμα, τότε η διαφορά ως αχρεωστήτως εισπραχθέν ποσό καταλογίζεται ως χρεωστικό αποτέλεσμα στον ελεγχόμενο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος: «Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,
γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 τροποποιήθηκαν οι περ β' & γ' της παρ.1 του ως άνω άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 και εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις. Περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31/12/2013 ή υποθέσεις από 1/1/2014, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο, ως εξής:

«Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς «που προκύπτει προς καταβολή» ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

«β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Η φράση «που προκύπτει προς καταβολή» μετά τη φράση «επί της διαφοράς» της παρ.1 προστέθηκε με το άρθρο 35 παρ.2 Ν.[4646/2019,ΦΕΚ Α 201/12.12.2019](#),σύμφωνα δε με την παρ.30 άρθρου 66 του αυτού νόμου:

"30. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του παρόντος, ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος".

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση της παρ.2 του άρθρου 34 του Ν4646/2019, αναφέρεται ότι:

«Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό του φόρου που προκύπτει προς καταβολή προέρχεται από μείωση πιστωτικού υπολοίπου και η διαφορά φόρου σε σχέση με τη δήλωση ανέρχεται σε 12.66% . Συνεπώς, επιβάλλεται φόρος ανακρίβειας της περ. α' της παρ.1 του αρ.58 του Ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.3986/2011, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση:

«1. 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..

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 Περιφερειάρχων, 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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως αυτό προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ..../22-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ανέρχεται σε 11.282,25€, ενώ το τεκμαρτό εισόδημα ανέρχεται σε 8.246,00€. (βάση της υπ' αριθμ. πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ως αποτέλεσμα της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος).

Ως εκ τούτου, δεν πληρείται η προϋπόθεση των παρ.1 & 2 του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 περί επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της από 26-03-2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./22-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

2)Υπ' αριθμ./22-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	55,73 €	55,73 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5,57 €	5,57 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	68,54 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	129,84 €	61,30 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.53 του ΚΦΔ

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.